

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MARIA CECÍLIA SANCHES SOARES

**LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA
ASPECTOS CRÍTICOS**

CURITIBA

2007

MARIA CECÍLIA SANCHES SOARES

**LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA
ASPECTOS CRÍTICOS**

Dissertação apresentada para obtenção
do título de Mestre.

Curso de Pós-Graduação em Direito,
Setor de Ciências Jurídicas, Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher.

CURITIBA

2007

TERMO DE APROVAÇÃO

Dissertação aprovada para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela Comissão Formada pelos Professores:

Orientadora: _____
Profa. Dra. **Betina Treiger Grupenmacher**

Curitiba, de de 2007.

A Giancarlo.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo melhor exemplo em tudo.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação, colegas e funcionários da Universidade Federal do Paraná, expresso a minha gratidão.

RESUMO

Este trabalho de dissertação do Mestrado em Direito Tributário, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pretende atingir toda comunidade jurídica de modo a estimular o estudo da lei complementar tributária. Preliminarmente, falamos da racionalidade e linguagem utilizadas pelo legislador, no âmbito do Direito Positivo, em contraposição à Lógica e linguagem própria da Ciência do Direito, com vistas a justificar a razão por que ambas devem, mutuamente, atentar-se às imposições da outra. Anotamos a influência que a lógica do dever-ser, da validade ou não-validade, exerce sobre a lógica apofântica, cujos valores são a verdade e a falsidade, própria dos doutrinados. Em seguida, estudamos os critérios conformadores dos sistemas, mormente no intuito de enfatizar-se que o sistema jurídico, espécie do gênero retro, deve acatar os preceitos de uniformidade e coerência, de modo que qualquer atividade interpretativa deve observar tais requisitos. Abordamos os métodos e processos interpretativos aplicáveis ao Direito, enfatizando que a exegese jurídica somente alcançará seu real fim quando entender o Direito enquanto um sistema. Para tanto, não cabe ao intérprete o excessivo apego às expressões literais dos textos normativos, principalmente pelo fato de que nem sempre o legislador está consciente da extensão do todo jurídico. Em continuidade, considerando que o tema central pressupõe o estudo da repartição de competências e o exercício das mesmas pelos entes políticos, partiu-se ao preliminar estudo das principais características da Federação, com intuito de elucidar os limites e as condições do emprego das prerrogativas de que gozam União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios. A partir das lições de Teoria Geral do Direito e do Estado, bem como de Direito Constitucional, buscou-se entender os efeitos das conclusões obtidas no âmbito do Direito Tributário, mais especificamente, da competência impositiva. Somente então, estudamos a lei complementar tributária, partindo-se de considerações acerca da hierarquia formal e/ou material em relação à lei ordinária, e ainda, as funções que aquela desempenha no âmbito do Direito e, especificamente, no Direito Tributário. Finalmente, apontamos algumas hipóteses em que a Constituição Federal vigente exige que determinadas matérias sejam disciplinadas por lei complementar, destacando que tal exigência é de natureza cogente.

SUMÁRIO

RESUMO	6
INTRODUÇÃO	11
1 DA CIÊNCIA DO DIREITO E DO DIREITO POSITIVO	15
1.1 Da Ciência do Direito	16
1.1.1 Da Linguagem e da Lógica da Ciência do Direito	19
1.2 Do Direito Positivo	20
1.2.1 Da Linguagem e da Lógica do Direito Positivo	20
2 DO SISTEMA JURÍDICO	23
2.1 Histórico e relação com o Direito.....	23
2.2. Do conceito de Sistema	25
2.2.1. Dos Elementos conformadores do sistema e o Direito Positivo.....	27
2.2.2 Da Unidade e da Adequação Valorativa do sistema jurídico.....	28
2.3 Do ordenamento jurídico como sistema.....	30
2.4 Da Flexibilidade do sistema jurídico	33
2.4.1 Do sistema aberto	33
2.4.2 Do sistema Jurídico fechado.....	36
2.5 Do Sistema Constitucional	37
2.5.1 Do Sistema Constitucional Tributário	37
3. DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	40
3.1 Da tarefa interpretativa	40
3.2 Da Semiótica	41
3.3 Dos Processos Hermenêuticos	43
3.3.1 Do Processo Literal	43
3.3.2 Do Processo Sistemático	44
3.4 Das Antinomias	46
3.5 Da exegese do texto constitucional	48
3.6 Da Interpretação e da Integração da Norma Tributária	49
3.6.1 Da Analogia no Direito Tributário	50
3.6.1.1 Da Analogia e a Interpretação Extensiva	51
3.6.1.2 Do Emprego da Analogia e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário	52

4. DO FEDERALISMO	56
4.1. Da Teoria Geral do Federalismo	56
4.1.1 Da Formação do Estado Federado.....	58
4.1.2 Dos Elementos essenciais do Estado	59
4.1.2.1 Da Soberania	59
4.1.2.1.1 Da Distinção em Relação à Autonomia	61
4.1.3. Das Características do Federalismo	64
4.2 Do Federalismo no Brasil	67
4.3 Das Competências	70
4.3.1 Da Repartição de Competências	70
4.3.2 Das Espécies de Competência	72
4.4. Dos Estados Membros	75
4.5. Dos Municípios	77
4.6. Da Igualdade entre os entes políticos	82
5. DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	88
5.1 Do conceito de Competência	88
5.2 Da Capacidade Tributária Ativa	91
5.3 Da Distribuição da Competência Tributária	94
5.3.1. Da exclusiva identificação do critério material da hipótese de incidência do tributo	96
5.3.2. Da exclusiva identificação da finalidade a que se destinam	99
5.3.3 Da identificação conjunta do critério material da hipótese de incidência e da finalidade a que se destinam	101
5.3.4 Da ausência de identificação de critério material da hipótese de incidência ou de finalidade – competência residual	103
5.4 Da Competência Tributária dos Estados-Membros e Municípios	103
5.5 Das Espécies de Competência Tributária	105
5.6 Do Exercício da Competência Tributária	106
5.7 Das Características da Competência Tributária	107
5.8 Dos Conflitos de Competência	109
6. DA LEI COMPLEMENTAR	110
6.1 Do Histórico no Direito Brasileiro	111
6.2 Do Aspecto Formal	115

6.3 Do Aspecto Material	117
6.4 Da Inobservância do Aspecto Formal e/ou Material	118
6.5 Da Terminologia adotada pelo Constituinte e sua relação com a função da Lei Complementar	119
6.6 Da Hierarquia da Lei Complementar	125
6.6.1 Do conceito de Hierarquia e sua implicação jurídica	126
6.6.1.1 Da Hierarquia Formal da Lei Complementar	129
6.6.1.2 Da Hierarquia Material da Lei complementar	133
6.7 Da Expressão “Lei” a que se refere o texto constitucional	136
6.8 Das atribuições do legislador federal	139
6.8.1. Da distinção entre lei federal e lei nacional	140
6.8.2 Da relação entre a lei complementar e a lei ordinária	143
7. DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	146
7.1. Da Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal	147
7.1.1. Das Correntes Dicotômica e Tricotômica	151
7.2 Das Normas Gerais em Matéria Tributária	157
7.2.1 Das Normas Gerais	157
7.2.1.1 Das Normas Gerais no âmbito do Direito Tributário	161
7.2.1.2 Da recepção das normas gerais pelos entes políticos	166
7.2.2 Das Restrições ao legislador complementar em matéria tributária	166
7.3. Do Código Tributário Nacional	168
7.3.1 Do Princípio da Recepção das leis	169
7.3.1.1 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1946	172
7.3.1.2 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1967	173
7.3.1.3 Do Código Tributário Nacional e a Emenda Constitucional nº 01/69	175
7.3.1.4 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1988	176
7.4 Dos Dispositivos Constitucionais afetos ao tema	178
7.4.1 Do artigo 146, I e dos Conflitos de Competência	178
7.4.2 Do artigo 146, II e das Limitações ao Poder de Tributar	182
7.4.3 Do Artigo 146, III e das Normas gerais	186
7.4.3.1 Da definição de tributos e de suas espécies, da relação aos impostos discriminados na Constituição, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes	186

7.4.3.2 Da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários	187
7.4.3.3 Do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.....	188
7.4.4 Do Artigo 148 e dos empréstimos compulsórios	190
7.4.5 Do Artigo 150, IV, “c” e das Instituições de Educação e de Assistência Social	191
7.4.6 Do Artigo 150, §5º e das medidas de esclarecimento aos consumidores	193
7.4.7 Do Artigo 153, VII e dos impostos sobre grandes fortunas	193
7.4.8. Do Artigo 154, I e da competência residual	194
7.4.9 Do Artigo 155, §1º, III e do imposto estadual sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doações de quaisquer bens e direitos	194
7.4.10 Do Artigo 155, §2º, XII e do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços	196
7.4.11 Do Artigo 156, III e da definição dos serviços de qualquer natureza	197
7.4.12 Do Artigo 156, §3º, I e das alíquotas máximas do ISS	198
7.4.13 Do Artigo 156, §3º, III e da isenção do ISS às exportações	198
7.4.14 Do Artigo 195, §4º e da instituição das contribuições de seguridade social	199
7.4.15 Do Artigo 161 e da repartição de receitas tributárias	199
7.4.16 Da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas	200
8. CONCLUSÃO	203
9. REFERÊNCIAS.....	211

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade, através da contraposição de critérios de interpretação, analisar a Carta Magna enquanto sistema, bem como de seus dispositivos específicos, com supedâneo nas lições de Teoria Geral do Direito, de Direito Constitucional e de Direito Tributário.

Outrossim, pretende se debruçar sobre os diferentes argumentos utilizados quando do estudo do tema “Lei Complementar Tributária”, mormente as contradições estabelecidas em referência à primazia da Lei Complementar em detrimento da Lei Ordinária e outros meios legislativos em matéria tributária, de eventual ofensa ao princípio da autonomia dos entes federativos e do Estado Democrático de Direito.

O tema central da discussão circunda o quanto estabelecido no artigo 146¹ da Carta Constitucional da República Federativa do Brasil, cuja redação tem ensejado conflitos interpretativos.

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

A partir da análise dos diferentes posicionamentos doutrinários, com seus diversos argumentos, pretende-se construir posicionamento claro e sistemático acerca do tema atinente à lei complementar tributária.

Dentre outros aspectos, propõe-se o presente estudo a analisar tema que capta intensamente a atenção dos doutrinadores pátrios, qual seja, a existência de hierarquia entre lei complementar e legislação ordinária.

Isso porque, poder-se-ia dizer que, para o direito tributário, a lei complementar tem uma importância maior do que para qualquer outro ramo do direito, em face de o Sistema Tributário Nacional prever várias hipóteses de sua utilização.

Nesse contexto, é bastante provável que uma das razões que leve à conclusão de que existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, por vários estudiosos do direito tributário e por vários tribunais pátrios, é a existência clara da hierarquia entre a lei que estabelece normas gerais e as leis instituidoras dos tributos.

Vale destacar que os estudos desenvolvidos sobre o tema conduzem a conclusões divergentes, de modo que respeitáveis estudiosos do Direito utilizam-se de louváveis supedâneos técnicos no patrocínio de seus conflitantes entendimentos.

Diante de tal fato, a questão reveste-se de maior complexidade; na medida em que existem argumentos relevantes a corroborar, tanto com o posicionamento a favor da observância de hierarquia entre as aludidas espécies legislativas, quanto com o pensamento em contrário, não se propondo o presente trabalho ao estudo do extenso elenco das diversas teses desenvolvidas na doutrina nacional.

Desta feita, consoante se verá adiante, o processo de inserção de lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro distingue-se daquele referente à legislação ordinária, mais especificamente quanto ao que concerne ao *quorum* exigido para a aprovação do respectivo projeto, nas duas casas legislativas, que compõem o Congresso Nacional.

Assim, enquanto que para a anuência de norma ordinária extravagante impõe-se a maioria simples, a qual se perfaz com número de votos correspondente a qualquer fração superior à metade dos presentes à sessão; a aceitação de proposta de lei complementar, contudo, subordina-se à aquiescência da maioria absoluta dos

membros, a qual se obtém com a manifestação positiva de mais da metade dos componentes de cada plenário.

Ao preceituar que determinada matéria deve ser tratada por lei complementar, o Constituinte, em aferindo previamente a relevância da questão, impõe maior grau de dificuldade para a aprovação. Com tal medida, tem-se o escopo de se intensificar o comprometimento, o envolvimento e a participação dos congressistas, no processo de discussão e aprovação dos documentos legislativos, dos quais emanem intensas ressonâncias na ordem social, política ou econômica.

Demonstra-se oportuna a elaboração de considerações acerca de outra celeuma que enseja conflitos doutrinários. Em vários trechos do texto constitucional, utiliza-se o termo "lei", desprovido de qualquer qualificação. Tal fato, para alguns juristas, implicaria na possibilidade de que, nos casos em que a "grandeza do tema" assim exigisse, o legislador poderia tratar a questão, através de lei complementar.

Oportuno destacar, em linhas gerais e meramente introdutórias, que a estipulação das questões que suscitam a formulação de lei complementar, contudo, resulta de uma avaliação axiológica, por parte do legislador constituinte, conforme já foi frisado. Coube a este a tarefa de prever, no texto do diploma legal máximo, os temas que, em face da importância dos mesmos para o ordenamento jurídico, seriam postulados, por meio de lei complementar.

Há de se observar, ainda, que no exercício da atividade legislativa, o agente competente, ao traçar os ditames legais norteadores de determinada matéria, usualmente, incide sobre questões que não são próprias da temática principal.

Nesses casos, em se verificando que matérias, diversas das previsões constantes na Constituição, foram disciplinadas por lei complementar, tem-se que aos preceitos correlatos será atribuída natureza de norma ordinária. Além disso, os ditames da lei complementar podem, na hipótese ora versada, ser revogados por norma ordinária superveniente.

Pode-se extrair do acima exposto que a caracterização de lei complementar vincula-se às imperativas adequações de forma e de conteúdo. Na falta de um desses pressupostos não há de se considerar determinado instrumento legal como lei complementar.

Com base em tais assertivas, conduz-se à conclusão de que a lei complementar, fora de seu campo específico, qual seja, aquele expressamente estabelecido pelo constituinte, nada mais é que lei ordinária.

Por outro lado, parcela da doutrina tem entendido que tal pensamento presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de sua supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa.

Como se vê, a discussão acerca da hierarquia da lei complementar face à lei ordinária tem sido fruto de debate entre os mais renomados doutrinadores.

Além do aspecto atinente à hierarquia nos termos já retratados, o presente estudo perpassa pela questão afeta à interpretação dos dispositivos normativos, atividade esta que pressupõe a consideração do sistema jurídico como um todo, composto por elementos que formam uma unidade coerente, conservando sua adequação valorativa.

Especificamente quanto ao sistema constitucional tributário em vigor, busca-se a extensão do preceito estabelecido no artigo 146 da Carta Magna, mormente a necessidade de considerar a autonomia dos Estados-Membros e dos Municípios, entes políticos dotados de competência própria, nos moldes delimitados pela Constituição.

Desta feita, em linhas gerais, a relevância do tema ora analisado é a de desmistificar a horizontalidade em matéria legislativa, bem como a necessidade de atentar-se às hipóteses em que a Lei Magna, implícita ou expressamente, delimita as questões tributárias que merecem disciplina jurídica por meio de lei complementar.

Outrossim, há que se ponderar que mesmo nos casos em que a Carta Constitucional exige lei complementar, restará saber até que ponto tal atividade legislativa poderá se estender, a partir da observância dos ditames sistemáticos derivados da exegese das normas jurídicas.

Ademais, pretende-se demonstrar que os princípios constitucionais tributários, relativamente à instituição e alteração de tributos, aliados às disposições de Código Tributário Nacional, são de observância cogente.

1. DA CIÊNCIA DO DIREITO E DO DIREITO POSITIVO

Como condição preliminar ao estudo do tema atinente à lei complementar, de cunho genérico e que requer esforços científicos no sentido de ultrapassar as barreiras do Direito Tributário e do Direito Constitucional, evoca-se as experiências da Teoria Geral do Direito, no intuito de melhor esclarecer os pontos sobre os quais se baseiam o presente exame.

Desta feita, passa-se à pesquisa da linguagem utilizada nos preceitos normativos - leis em sentido amplo – em contraposição aos dizeres dos doutos estudiosos do Direito, os quais, como restará demonstrado, não se tratam de uma mesma realidade.

Tal dissonância, por muitas vezes, é capaz de ensejar conflitos interpretativos, mormente quando o hermeneuta restringe-se à letra da lei desprezando as digressões científicas e dogmáticas realizadas acerca do tema, bem como as demais normas integrantes do sistema a que pertence.

Nesse contexto, oportuno delimitar a natureza jurídica da linguagem, o conteúdo e os efeitos que emanam ora do Direito Positivo, ora da Ciência do Direito.

Isso porque, como bem salientou NORBERTO BOBBIO, ao analisar o caráter científico da ciência do direito, “a linguagem do legislador não é necessariamente rigorosa, cumprindo ao jurista torná-la rigorosa; a linguagem do legislador não é necessariamente completa; cumprindo ao jurista o dever de completá-la; a linguagem do legislador não é necessariamente ordenada, cumprindo ao jurista reduzi-la a um ordenamento”².

No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que “uma ciência que tenha por objeto um sistema de linguagem será mais desenvoltamente tomada de assalto pelo palavratório descomprometido com uma significação rigorosa e consistente”³.

² BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10. ed. Brasília, UNB, 1997.

³ BORGES, José Souto Maior. **O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo**, AMD n. 4, p. 20.

O que se deve destacar, desde já, é que tanto o Direito Positivo quanto a Ciência do Direito são corpos de linguagem específicos, possuidores de diferentes discursos de ordem lingüística, da ordem do dever-ser e da ordem das ciências respectivamente, cada qual portador de suas peculiaridades próprias.

Ainda com base nas lições de Teoria Geral do Direito, constata-se que não é dado ao legislador, a quem foi incumbida a tarefa de criar o Direito Positivo, conceituar signos lingüísticos, uma vez que ao legislador cabe expressar-se por intermédio de linguagem prescritiva, própria para exprimir comandos e ordens, diferentemente do que ocorre com aqueles que examinam os textos do direito positivo – cientistas do direito - e falam sobre os mesmos – metalinguagem – utilizando-se de linguagem descritiva, e portanto, conceituando institutos.

Todavia, o legislador tem razões para, vez ou outra, cometer o engano de se expressar por meio de enunciados que, aparentemente, demonstram uma linguagem descritiva, conceituando institutos.

PAULO DE BARROS CARVALHO afirmou que “O dever-ser, freqüentemente, comparece disfarçado na forma apofântica, como se o legislador estivesse singelamente descrevendo situações da vida social ou eventos da natureza, a ela relacionados”⁴.

Ante o exposto, surge a necessidade de se estabelecer os reais contornos e limites da linguagem do legislador e os efeitos dos dispositivos decorrentes da tarefa legislativa, em contraposição às especificidades da Ciência do Direito.

1.1.Da Ciência do Direito

Diante da tarefa de definir, em breves termos, o sentido e o significado da Ciência do Direito, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR afirmou tratar-se de um “sistema de conhecimentos sobre a realidade jurídica”⁵.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. Saraiva, 1998, p. 68.

⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

Caracteriza-se a Ciência do Direito pelo aspecto reprodutivo, pois não cria as normas, que são o seu objeto⁶, mas apenas cuida de reproduzi-las. Consoante lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, depreende-se que à "Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-a, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação"⁷.

A reprodução das normas jurídicas, acima mencionada, evidentemente não se fará com base num plano abstrato. Porém, acontecerá tendo em mira os valores eleitos pela comunidade e, pois, a expressão de modelos sociais de comportamento.

A Ciência do Direito, é pois, diferente das ciências naturais, em que as respostas são universalmente válidas, lembrando que o objetivo primordial de tal ramo científico é a produção de críticas às normas jurídicas e à sociedade em que tais normas são aplicadas, razão pela qual pode-se afirmar que a Ciência do Direito não busca leis de validade universal.

Em outras palavras, a Ciência do Direito compreende o estudo do fato jurídico desde as suas manifestações iniciais até aquelas em que a forma se aperfeiçoa. Classicamente era chamada de *Jurisprudência*. Assim, segundo MIGUEL REALE, esta "tem por objeto o fenômeno jurídico tal como ele se encontra historicamente realizado"⁸.

Sob o enfoque de TERCIO SAMPAIO FERRZA JUNIOR, vale a transcrição do trecho que segue:

Os juristas, em termos de um estudo estrito do direito, procuram sempre compreendê-lo e torná-lo aplicável dentro dos marcos da ordem vigente. Esta ordem que lhes parece como um dado, que eles aceitam e não negam, é o ponto de partida inelutável de qualquer investigação. Ela constitui uma espécie de limitação, dentro da qual eles podem explorar as diferentes combinações para a determinação operacional de comportamentos juridicamente possíveis.⁹

⁶ A Ciência do Direito não é normativa, mas o seu objeto, sim, o é.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7ª edição, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 142.

⁸ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**, 19ª ed., p.16.

⁹ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**, São Paulo, Editora Atlas, 1 ed./3ª tiragem, 1990, p. 49.

Cabe ressaltar que a Ciência do Direito adota vários métodos, em especial devido à sua natureza investigativa, para alcançar os seus fins consistentes em construir um sistema jurídico adequado à realidade atual, não correspondente ao momento histórico em que foram construídas as suas partes, como enfatiza PAULO DOURADO DE GUSMÃO¹⁰.

Por outro aspecto, relevante, ainda que em breves linhas, destacar a distinção estabelecida entre a Ciência Jurídica e a Filosofia do Direito, de modo que se pode afirmar que, enquanto aquela estuda o fenômeno jurídico concretizado no espaço e no tempo, esta indaga das condições mediante as quais essa concretização é possível¹¹.

Acerca do tema atinente à utilidade da ciência jurídica, posta ao convívio social, proclama MIGUEL REALE:

A Ciência do Direito é sempre uma ciência de um Direito positivo, isto é, positivado no espaço e no tempo, como experiência efetiva, passada ou atual. Assim é que o Direito dos gregos antigos pode ser objeto de ciência, tanto como o da Grécia de nossos dias. Não há, em suma, Ciência do Direito em abstrato, isto é, sem referência direta a um campo de experiência social. Isto não significa, todavia, que, ao estudarmos as leis vigentes e eficazes no Brasil ou na Itália, não devemos estar fundados em princípios gerais comuns, produto de uma experiência histórica que tem as mesmas raízes, as do Direito Romano.¹²

Pois bem, analisados tais preceitos, oportuno concluir que o compromisso da ciência, de um modo geral, é de explicar os fenômenos naturais e sociais, visando satisfazer a necessidade humana de conhecer e de entender o mundo em que vive.

De todo o modo, o objetivo prático da atividade científica não é o de ser uma compreensão plena da realidade, mas, sim, o de fornecer um conhecimento que, ainda que provisoriamente, facilite a interação com o mundo.

Nesse contexto, a Ciência do Direito seria corretamente classificada como uma Ciência social hermenêutica, transcendendo, porém, a simples interpretação da

¹⁰ GUSMÃO, Paulo Dourado. **Introdução à Ciência do Direito**, São Paulo/Rio de Janeiro, Forense, 5 ed., 1972, p. 12.

¹¹ REALE, Miguel. Ob. Cit. p. 17.

¹² REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p 17.

realidade para, ainda, projetar um mundo ideal (meta do dever-ser), através da valoração factual intrínseca aos fenômenos naturais ou sociais.

1.1.1 Da Linguagem e da Lógica da Ciência do Direito

Entende-se por linguagem o conjunto de sinais que indicam as terminologias próprias de determinado contexto.

Parte-se da premissa de que a linguagem não se resume a um sistema ou sub-sistemas de sinalização, mas sim como um referencial das idéias e do comportamento humano, já que pensamento, linguagem e ação não subsistem isoladamente, mas consistem em um trinômio de recíprocas relações.

Assim, a linguagem - seja ela escrita, verbal ou de qualquer outra tipologia semiótica - é o modo pelo qual se expressam os valores, as emoções, as idéias e os direitos. Desse modo considerada, a linguagem é um dado constitutivo das sociedades humanas, pois, sem esse instrumento, tornam-se impossíveis a unidade, a continuidade e a evolução social.

Especificamente quanto ao mundo jurídico, no caso da Ciência do Direito, PAULO DE BARROS assevera que o discurso adotado pelo cientista é de caráter descritivo¹³.

Para referido autor, a Ciência do Direito é sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível, estando acima da linguagem do direito positivo.

A linguagem do cientista do Direito, além de ser técnica, é científica, razão pela qual PAULO DE BARROS afirma que:

As proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição, e do meio excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.¹⁴

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit. p. 19.

¹⁴ Idem, p. 22.

Nesse sentido, a Ciência do Direito vale-se da lógica alética ou apofântica, cujos valores são a verdade e a falsidade, não admitindo contradições e contrariedades, sob pena de construção de um discurso inconsistente.

Oportuno enfatizar que a linguagem da ciência do direito é tida como uma metalinguagem, cujo vetor é descritivo da linguagem-objeto, sendo que a lógica que preside esta linguagem é a própria das ciências, ou lógica apofântica, cujos enunciados, como já dito, são valorados como verdadeiros ou falsos.

1.2 Do Direito Positivo

Partindo-se das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se que o Direito Positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país¹⁵. É o direito posto e vigente.

O direito posto é ontologicamente tridimensional, ou seja, compõe-se de uma integração normativa de fatos segundo valores, cujo estrato de linguagem possui um vetor prescritivo, ou seja, regulam as condutas nas relações interpessoais, prescrevendo comportamentos nos modais deônticos: permitido, proibido e obrigatório.

1.2.1 Da Linguagem e da Lógica do Direito Positivo

No que tange à linguagem do direito positivo, SACHA CALMON NAVARRO COELHO alerta que:

É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correntio. Duas razões existem para isso: *primus* – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastores, rurícolas etc; *secundus* – utilizam para expressar o direito legislador as palavras de uso correntio do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muita vez, carregam

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit. p. 23

significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição. É dizer, incorporam na lei as contradições da linguagem. Esta é uma fenomenologia comum a todos os povos. Nem poderia ser diverso, já que o legislador hodiernamente representa as sociedades de que participa. São eleitos pelos diversos estamentos sociais para fazerem as leis.¹⁶

Na concepção de PAULO DE BARROS CARVALHO, o "direito posto é uma linguagem prescritiva"¹⁷ relativamente aos comportamentos que exige.

A linguagem do direito positivo é chamada de linguagem-objeto, quando cotejada com a linguagem da ciência do direito, que é, como já visto, de sobrenível, ou metalinguagem.

Ao direito positivo corresponde a lógica deôntica, lógica do dever-ser, em razão disto as normas jurídicas são válidas ou não-válidas, ou seja, o Direito Positivo, ao adotar tal lógica, fica alheio às contradições, mas dependente dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto.

Outrossim, entendendo-se que o Direito Positivo é dotado de lógica própria, o mesmo raciocínio estende-se às proposições jurídicas, a respeito das quais ensina LOURIVAL VILLANOVA:

O revestimento verbal das normas jurídicas positivas não obedece a uma forma padrão.... O "dever-ser" transparece no verbo ser acompanhado de adjetivo participial: "está obrigado", "está facultado ou permitido", "está proibido" (sem falar em outros verbos, como "poder" no presente ou no futuro do indicativo). Transparece, mas não aparece como evidência formal. É preciso reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica para se obter a fórmula "se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S' deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou pode omitir conduta C ante outro sujeito S."¹⁸

Diante do exposto, cabe ao aplicador do Direito atentar-se às nuances que distinguem a linguagem do legislador face à linguagem do explicitador do Direito, visto que a este última coube a tarefa de retirar as "plicas" do texto normativo. Vale dizer, a

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Controle de Constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 243.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Ob.cit. p. 20.

¹⁸ VILLANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**, 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 50.

mera interpretação dos dispositivos normativos não é suficiente para que se alcance o real sentido da norma, de modo que as contribuições científicas são de grande valia em prol de uma interpretação amparada por valores de verdade e não contradição.

2. DO SISTEMA JURÍDICO

2.1. Histórico e relação com o Direito

Os teóricos da Teoria Geral do Direito buscam o fundamento da concepção de sistema nos primórdios da civilização humana, posto que o ser humano é responsável por dar ordem ao caos, de modo que, em um cenário primitivo, de natureza complexa e misteriosa, o homem observa, descobre, experimenta, classifica, relaciona, transforma e descreve fenômenos.

Nessa qualidade, o homem observa a si próprio e a natureza, de onde extrai mecanismos de auto-conhecimento e das relações de causalidade entre os fenômenos naturais, criando idéia e sistematizando-as.

Com base nessa percepção, o homem consegue ordenar o caos do estado de natureza, classificando os elementos e ordenando-os racionalmente.

Em momento posterior, diante da necessidade de organizar a forma de relacionamento entre seus semelhantes, o ser humano, racional e expectador, opta pela sociedade organizada por regras, que constitui o fundamento de validade e legitimidade do Direito.

Para FRANCESCO CARNELUTTI tal cenário pode ser assim delineado:

O segredo do direito está exatamente nisto: que os homens não podem viver no caos. A ordem lhe é tão necessária como o ar que respiram. Como a guerra se resume na desordem, assim a ordem se resume na paz. Os homens fazem guerra uns aos outros, mas precisam viver em paz. O que põe fim à guerra é o *pactum*, e a raiz de pacto é *pax*. Outra palavra expressiva é a de contrato, que quer dizer no fundo o mesmo: pondo fim à guerra, os homens, em vez de estarem uns contra os outros, tratam de estar juntos.¹⁹

¹⁹ CARNELUTTI, Francesco. **Como nasce o direito**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte, Cultura Jurídica, 2002.

No entanto, ao organizar as relações entre os membros da sociedade, o homem se deparou com mais um “caos”, qual seja, a dificuldade de se estabelecer as regras e conciliar os interesses.

Com base nos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, de relevo acentuar as lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER²⁰, autor que atesta ser o Direito instituto de natureza dinâmica, posto representar um certo número de experiências sociais que demonstram uma utilidade específica.

Em outras palavras, para referido autor, “a experiência jurídica é a experiência social do homem em impor um determinismo artificial ao comportamento dos homens, utilizando como instrumento a regra de conduta predeterminada”²¹, a qual chama-se regra jurídica.

Dada a relevância de organizar a vida humana por intermédio de regra jurídicas, surgiram, cronologicamente, diferentes meios de dirimir conflitos de interesses, dentre os quais destaca-se o Direito Romano, pautado nos casos concretos que eram apresentados, que prescindia de um sistema de normas gerais.

Todavia, a necessidade de ordenar idéias, condutas, preceitos, passa a ser verificada pelas civilizações posteriores.

SAVIGNY foi um dos grandes precursores e idealizadores da sistematização do Direito Romano, tarefa esta que se fundou na identificação das regras que apareciam reiteradamente nos julgados esparsos, na tentativa de se extrair os conceitos gerais que passaram a ser enunciados por máximas e brocardos jurídicos.

A tentativa de sistematizar o Direito Romano foi relevante para o estabelecimento de relações e proporcionalidade entre os conceitos jurídicos, constituindo ponto de partida à criação de uma Teoria Geral do Direito.

Com o advento da Escola da Exegese na França, após o Código Civil de Napoleão, surge a corrente normativista, precursora do ideal de que substituição da lei eterna pela norma fundamental; do direito justo pelo direito positivado, que integra um ordenamento jurídico, sistematicamente organizado e capaz de fornecer respostas,

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 125.

²¹ Idem, p 140.

soluções, a todas as questões que lhe são postas. Instituíam-se, pois, o dogma da completude, consoante ensinamentos de NORBERTO BOBBIO²².

Consoante referido autor, dentre as razões que levaram os estudiosos do direito a reagir face ao dogma acima citado, destacam-se as rápidas transformações sociais ocorridas após a Revolução Industrial, bem como o envelhecimento das codificações²³.

2.2. Do conceito de Sistema

A idéia de sistema tem sido causa geradora de muitas dúvidas e debates, de modo que, para CANARIS, as concepções que não apresentam ou não tenham a capacidade de desenvolver adequação interna e unidade não merecerão ser reconhecidas como sistemas²⁴.

A despeito de tais divergências, a idéia de sistema é, assim, a base de qualquer discurso científico, mormente no âmbito do Direito. Isso porque a seu favor depõem aspectos como o da necessidade de um mínimo de racionalidade na dogmática; o da identificação das instituições com sistemas de ações e interações ou do próprio Direito como um sistema de comunicações; a do apoio sociológico da estruturação jurídica, dentre outros.

Isso posto, o conceito de sistema poderia inicialmente ser veiculado como um conjunto harmônico de proposições unitárias, relacionadas entre si e voltadas para um objetivo comum, formado por um conjunto de regras e princípios hierarquizados, que lhe direcionam.

Ocupando-se do estudo do tema atinente ao sistema e sua relação com o Direito Positivo e a Ciência do Direito, JOSÉ ROBERTO VIEIRA²⁵ assevera que, no que tange à terminologia, o termo “sistema” é plurissignificativo, de modo que o risco de equivocidade é bastante grande.

²² BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**, p. 59/60.

²³ Idem, p. 125.

²⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Ob. Cit.** p. 25.

²⁵ VIEIRA, José Roberto. **A Noção de Sistema no Direito**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, v. 33, 2000.

Nesse sentido, no intuito de delimitar eventuais controvérsias, o referido autor inicia seu relato alertando o leitor a existência de uma ampla diversidade de conceitos atribuídos ao termo “sistema”, mormente em decorrência dos diferentes critérios que o identificam, arrolando as diferentes noções de sistema da forma que se segue.

A **primeira** delas parte da noção de sistema pela conjunção do aspecto dos objetos e seus atributos, bem como a relação existente entre os mesmos, conforme certas regras, citando-se como defensor desta primeira corrente LOURIVAL VILANOVA²⁶, para quem a idéia de sistema pressupõe a existência de elementos (partes de um todo) e de suas relações (vínculos entre as partes).

A **segunda** noção de sistema pressupõe um conjunto de elementos, que se relacionam, compondo um todo unitário.

A **terceira** noção de sistema, por sua vez defendida por EROS ROBERTO GRAU²⁷, requer o critério da ordenação, aliando-se aos demais já mencionados.

Para o jurista alemão CLAUS-WILHELM CANARIS²⁸, segundo o qual dos inúmeros conceitos atribuídos a sistema, deve-se destacar duas características constantes, quais sejam, ordenação e unidade, seguido por EMANUEL KANT, que o caracteriza como “uma unidade, sob uma idéia, de conhecimentos variados”²⁹, assim como para STAMMLER, para quem o sistema é qualificado como “uma unidade totalmente coordenada”³⁰.

Consoante lições de JOSÉ ROBERTO VIERA, no que tange à origem do termo “sistema”, tem-se questionado a contribuição dos gregos para sua etimologia, alertando-se para o fato de que foi esse povo que aliou ao conceito de sistema ao de ordem, organização, no entanto, referido autor atesta que “a palavra sistema (...) não

²⁶ VILANOVA, Lourival. Ob. Cit.

²⁷ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**, São Paulo, Editora Malheiros, 5ª edição, 2003.

²⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. cit. p. 10/11.

²⁹ Citado por COSTA. Judith Martins. **A boa-fé no direito privado: sistemática e tópica no processo obrigacional**, p. 285.

³⁰ Citado em VIEHWEG, Theodor. **Tópica e Jurisprudência**. Trad. Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Trad.) Brasília, Imprensa Nacional, 1979.

chegou a ser aceita na terminologia escolar dos gregos, embora a idéia se origine do seu pensamento”³¹.

Em conclusão, JOSÉ ROBERTO VIEIRA³² assevera que o sistema pode ser classificado como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade).

2.2.1. Dos Elementos conformadores do sistema e o Direito Positivo

Consoante JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a sistematização do direito se trata de uma tendência localizada na era moderna – Era do Direito Racional – entre 1600 e 1800, sendo uma das contribuições do Jusnaturalismo³³.

Nessa esteira de pensamento, consoante GERALDO ATALIBA, o sistema jurídico é o “reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário”³⁴.

CANARIS entende que, como todo e qualquer outro sistema, o sistema jurídico conteria as duas características fundamentais dos sistemas em geral: a adequação valorativa, resultante do dimensionamento e da ordenação de seus elementos e a unidade interior³⁵.

Nos termos de BINDER, o “sistema jurídico é um conjunto de conceitos jurídicos ordenados, segundo pontos de vista unitários”³⁶.

Considerando a análise acima posta acerca dos elementos que delineam os sistemas, parte-se à apreciação dos mesmos dentro do contexto jurídico.

Para tanto, passa-se aos ensinamentos de renomados doutrinadores pátrios e estrangeiros, com vistas à compreensão do tema ora proposto.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA faz alusão a debates doutrinários travados acerca da inclusão, ou não, do elemento “coerência” como requisito para identificação do conceito de sistema³⁷.

³¹ VIEIRA, José Roberto. Ob. Cit.

³² Idem.

³³ VIEIRA, José Roberto. Ob. cit.

³⁴ citado por VIEIRA, José Roberto. Idem.

³⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. Cit, p. 18.

³⁶ Citado em VIEHWEG, Theodor. Ob .cit.

Consoante entendimento do autor, “quando se trata do sistema como uma totalidade ordenada, a exigir coerência, está a considerar o sistema jurídico no sentido da Ciência do Direito (...); e quando admite normas incompatíveis (...) está a versar o sistema jurídico no sentido do Direito Positivo”³⁸, concluindo que não tanto a Ciência do Direito quanto o Direito Positivo podem ser qualificados como sistemas, desde que se atente às diferentes racionalidades empregadas.

Acerca do tema em voga, PAULO DE BARROS CARVALHO pronunciou-se no sentido de que “não faltam aqueles que negam a possibilidade de o Direito Positivo apresentar-se como sistema. (...) Esse não é, contudo, nosso entendimento (...) o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade. (...) O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições. Por seu turno, o sistema do Direito Positivo abriga antinomias (...) as quais somente desaparecem com a expedição de outras regras”³⁹.

Para JUAREZ FREITAS, o sistema jurídico pode ser qualificado como uma “rede de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias, dar cumprimento aos princípios e objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição”⁴⁰, de modo que se conclui estar referido autor reportando-se ao sistema de Direito Positivo ou objetivo.

2.2.2 Da Unidade e da Adequação Valorativa do sistema jurídico

Versando sobre a unidade dos sistemas, JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴¹ defende que, no plano do Direito Positivo, ela é conferida pela Constituição, de modo que as normas agrupam-se ao redor do que se chama “norma hipotética fundamental” em uma reação centrípeta de que fala PAULO DE BARROS CARVALHO⁴².

³⁷ VIEIRA, José Roberto. Ob. cit.

³⁸ Idem.

³⁹ citado por VIEIRA, José Roberto. Ob. cit.

⁴⁰ FREITAS, Juarez. Ob. Cit. p. 40.

⁴¹ VIEIRA. José Roberto. Ob. cit.

⁴² citado por VIEIRA, José Roberto. Idem.

Por essa razão, GERALDO ATALIBA afirma não existir norma jurídica isolada (“avulsa”), pois somente será jurídico aquele preceito que integrar o sistema⁴³.

Vale destacar que, para CANARIS, a exigência da ordenação do sistema decorre do postulado de justiça e assemelha-se à coerência tratada por LARENZ, mas vai além: não se limita à exigência da ausência de antinomias, normas contraditórias; demanda a fixação de critérios e princípios gerais, pouco numerosos, que garantam que a ordem do Direito não se disperse numa multiplicidade de valores singulares e desconexos⁴⁴.

Ainda quanto à unidade interna da ordem jurídica, CANARIS informa que esta se impõe ao intérprete, exigindo que este considere o ordenamento como um todo em si⁴⁵.

Vale dizer, a ordenação refere-se ao estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível, ou seja, fundado na realidade e em última instância no postulado de justiça; a unidade repugna qualquer dispersão dentre as diversas singularidades desconexas que compõem o sistema.

No mesmo sentido, vale ressaltar o entendimento de MARIA HELENA DINIZ, para quem “a coerência lógica do sistema é exigência fundamental (...) do princípio da unidade do sistema jurídico”⁴⁶.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, estudando a caracterização do Direito Positivo como sistema em sua obra *A Regra-Matriz de Incidência do IPI*, defendeu a impossibilidade de atribuir ao Direito Posto a faceta sistemática, reservando-a à Ciência do Direito, sob o argumento de que esta apresenta-se isenta de contradições, as quais são presentes quando se trata do Direito posto⁴⁷.

No entanto, no artigo “A Noção de Sistema no Direito”⁴⁸ o autor atesta ter revisto o entendimento anterior, admitindo o caráter de sistema ao Direito positivo, pelo fato de se valer de uma lógica *sui generis*.

⁴³ citado por VIEIRA, José Roberto. Idem.

⁴⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. Cit, p. 18.

⁴⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. Cit, p. 11

⁴⁶ citado por VIEIRA, José Roberto. Ob. cit.

⁴⁷ VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba, Juruá Editora, 1993.

⁴⁸ VIEIRA, José Roberto. **A Noção de Sistema no Direito**.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA defende sua tese partindo do estudo do significado de coerência, seja em seu termo coloquial, seja ele filosófico, asseverando que naquele contexto, reporta-se à idéia de coerência, congruência, nexos entre situações, fatos ou idéias; ao passo que neste último, reporta-se à noção de compatibilidade, integridade e consistência⁴⁹.

O critério utilizado pelo autor para concluir pela presença da faceta sistemática no Direito Posto parte da idéia atinente à lógica utilizada. Nesse sentido, enquanto a Ciência do Direito vale-se da Lógica alética ou apofântica, cujos valores são a verdade e a falsidade, não admitindo as contradições e contrariedades, sob pena de construção de um discurso inconsistente; o Direito Positivo vale-se da lógica deôntica ou do dever-ser, cujos valores são a validade e a não-validade, alheios às contradições, mas dependentes dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto

Há outros autores que defendem a desnecessidade do critério da ordenação e coerência para a caracterização da figura do sistema, cabendo-se a citação de LOURIVAL VILANOVA, que defende que “o Direito é um sistema com contradições”⁵⁰.

2.3 Do ordenamento jurídico como sistema

Sendo o sistema jurídico formado por diversas normas, deste fato surgem problemas oriundos do relacionamento entre elas. A primeira questão a ser perscrutada é se este conglomerado de normas formam uma unidade.

Por almejar a unidade, o ordenamento jurídico, que é um sistema hierárquico, encontra-se constantemente ameaçado pelas antinomias jurídicas, ou ainda, pela ausência das normas reguladoras do comportamento humano.

Pois bem, é cediço na doutrina que somente se pode afirmar a existência da unidade do ordenamento jurídico, caso este esteja calçado em uma norma

⁴⁹ Idem.

⁵⁰ citado por VIEIRA, José Roberto. **A Noção de Sistema no Direito**. Ob. cit.

fundamental, estando esta direta ou indiretamente ligada a todas as outras normas componentes do sistema.

Em sendo assim e considerando as digressões teóricas já mencionadas, o ordenamento jurídico pode ser compreendido como um instrumento do direito, ou seja, sua principal ferramenta.

Isso posto, a visão sistêmica do ordenamento jurídico, segundo a ótica de KELSEN, apresenta-o como um sistema escalonado e gradativo composto por normas, sendo que no ápice encontra-se a norma fundamental, que é a norma suprema.

As normas inferiores relacionam-se com as superiores de maneira derivativa, quando se toma o sentido ascensional, vale dizer, as normas superiores determinam as inferiores; este sistema é, portanto, finito.

Consoante preceitua a doutrina Kelseniana, os ordenamentos normativos podem ser enquadrados em dois sistemas: dinâmico e estático. Este é composto pelos ordenamentos morais, posto que integra as normas que se relacionam entre si no que tange ao seu conteúdo; ao passo que naquele as normas são originárias umas das outras por meio de reiteradas delegações de poder, ou seja, uma autoridade inferior é derivada de uma autoridade superior, até alcançar a autoridade suprema, à exemplo do que ocorre com o ordenamento jurídico.

O fato é que o termo *sistema* tem apresentado várias significações, muitas vezes para designar ordenamento jurídico, que, em todo ou em parte, na interpretação sistemática, é encarado, em algum momento, como sistema.

Diante de confusão terminológica estabelecida, NORBERTO BOBBIO ocupou-se em estabelecer os diferentes significados do termo *sistema*, os quais foram enumerados em três categorias, quais sejam, a denominação a partir do sistema dedutivo; a significação a partir da ciência do Direito moderno; a concepção que repudia a existência de normas incompatíveis⁵¹.

Na primeira acepção BOBBIO afirma que “um dado ordenamento é um sistema enquanto todas as normas jurídicas daquele ordenamento são deriváveis de

⁵¹ BOBBIO, Norberto. Ob. cit. p. 25.

alguns princípios gerais (ditos 'princípios gerais do Direito') considerados da mesma maneira que os postulados de um sistema científico"⁵².

Na segunda concepção, os estudos científicos desenvolvidos por juristas recebem o título de sistema, senão vejamos:

Aqui o termo "sistema" é usado, ao contrário, para indicar um ordenamento da matéria, realizado através do processo indutivo, isto é, partindo do conteúdo das simples normas com a finalidade de construir conceitos sempre mais gerais, e classificações ou divisões da matéria inteira: a consequência destas operações será o ordenamento do material jurídico do mesmo modo que as laboriosas classificações do zoólogo dão um ordenamento ao reino animal. Na expressão "jurisprudência sistemática" usa-se a palavra "sistema" não no sentido das ciências dedutivas, mas no das ciências empíricas u naturais, isto é, como ordenamento desde baixo, do mesmo modo com que se fala de uma zoologia sistemática.⁵³

E por fim, no que tange à terceira e última significação, BOBBIO alerta ser esta merecedora de destaque, posto que preconiza que dentro do ordenamento jurídico não podem coexistir normas incompatíveis, racionalidade esta advinda da coerência entre o relacionamento dos elementos que constituem tal ordem. Assim, BOBBIO afirma que "quando nos perguntamos se um ordenamento jurídico constitui um sistema, nos perguntamos se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação"⁵⁴.

Vale destacar, portanto, que a compreensão do presente tópico vale-se do que fora mencionado anteriormente, mormente quanto às características e elementos conformadores do sistema, mais especificamente quanto à coerência, faceta esta que ganha contornos especiais quando do estudo da figura do ordenamento jurídico enquanto um sistema.

⁵² Idem, p. 77

⁵³ Idem, p. 78/79.

⁵⁴ Idem, p. 71.

2.4 Da Flexibilidade do sistema jurídico

2.4.1 Do sistema aberto

Primeiramente, há que se delinear as diferentes utilizações lingüísticas atribuídas à expressão “abertura”, tarefa essa desempenhada com muita clareza por CANARIS, para quem deve-se dissociar a abertura referente à diferença entre uma ordem jurídica construída casuisticamente e apoiada na jurisprudência e uma ordem dominada pela idéia da codificação; a diferença de abertura e fechamento que encontra suporte na capacidade de evolução e modificabilidade do sistema⁵⁵.

Nesse contexto, referido autor dissocia a abertura do sistema científico em oposição à abertura do sistema objetivo, de modo que o primeiro se reporta às proposições doutrinárias da Ciência do Direito e sua provisoriedade, ao passo que a segunda faz menção à modificação da ordem jurídica posta, enquanto fenômeno histórico mutável.

Assim, vale a transcrição dos ensinamentos de CLAUS–WILHELM CANARIS:

O sistema científico modifica-se quando tenham sido obtidos novos ou mais exatos conhecimentos do Direito vigente ou quando o sistema objetivo ao qual o científico tem de corresponder, se tenha alterado; o sistema objetivo modifica-se quando os valores fundamentais constitutivos do Direito vigente se alterem. Em consequência, o sistema científico está em estreita dependência do objetivo e deve mudar-se sempre com este, enquanto o sistema objetivo, pelo seu lado, não é influenciado por modificações dentro do científico.⁵⁶

Vale dizer, para os adeptos da abertura do sistema científico, há que considerar como premissas a incompletude e a provisoriedade do conhecimento científico, posto que a modificação do sistema é uma realidade a ser considerada face à obtenção de novos e mais exatos conhecimentos e métodos no Direito vigente.

⁵⁵ CANARIS, Claus Wilhelm. Ob. cit. p. 45.

⁵⁶ Idem, p. 112.

Partindo-se de tal pressuposto, a abertura do sistema objetivo representa a possibilidade de aperfeiçoamento do sistema com modificação de seus princípios constitutivos, fundamentais, modificação esta que se dá mediante um processo paulatino e contínuo.

Para JUDITH MARTINS-COSTA, o sistema jurídico é relativamente aberto, ou como denominado por ela, “relativamente auto-referente”, como segue:

A auto-referência relativa indica o modelo de sistema que, embora guardando as propriedades fundamentais da reunião dos elementos que o compõem, da relação ordenada entre estes (e daí a idéia da ordem) e unidade entre elementos – e não a mera justaposição, porque os elementos supõem uma certa identidade, caracterizada em especial sob o aspecto da não-identidade com o que está fora do sistema – permite a contínua absorção dos dados e elementos que estão às suas margens, promovendo, em relação a estes, uma permanente ressystematização.⁵⁷

No que tange ao sistema jurídico pátrio, poder-se-ia admitir tratar-se de sistema jurídico aberto, primordialmente imóvel, mas com áreas de mobilidade, que permitem o conhecimento das circunstâncias do caso concreto, sua ponderação de acordo com número e o peso, sem que existe hierarquia entre elas.

Importante ressaltar que, especificamente quanto à Carta Constitucional pátria, conquanto seja um elemento sistêmico harmônico, não traduz uma completude plena de seus dispositivos no ordenamento, posto que é, fundamentalmente, um sistema aberto de regras e princípios, denotando, assim, a impossibilidade de compreender-se o sistema constitucional de forma fechada, completa.

Isso porque as lacunas existem, lembrando que os aspectos valorativos e a realidade conjuntural, a todo momento, impõem um redimensionamento dinâmico de seus valores, não se podendo tratá-los de forma estática, o que, sem dúvida, torna a Constituição um sistema aberto de normas e princípios.

Por esta razão é pertinente concluir que o sistema jurídico constitucional configura-se aberto justamente porque necessita, para sua aplicabilidade, de se inter-relacionar com a realidade fática, estando propenso às mudanças históricas e

⁵⁷ MARTINS-COSTA, Judith. Ob. cit. p. 275, nota de rodapé.

valorativas, pois não é a constituição um fim em si mesmo, fechada às estruturas de interpretação dialógicas.

Também não poderia um sistema constitucional ser meramente principiológico, dotado apenas de pautas direcionadoras das condutas, de princípios que são dotados de conceitos jurídicos indeterminados no mais das vezes, o que, apesar de possibilitar o contra-balanceamento de valores, tornaria a segurança jurídica um fenômeno quase inexistente.

Ato contínuo, um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduziria a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – legalismo – do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas.

Nesta esteira, oportuno destacar o entendimento de CANARIS, para quem:

Há na própria idéia de Direito um elemento imanente contrário a sistema, e designadamente, a chamada “tendência individualizadora” da justiça que contracenando com o pensamento sistemático – assente na “tendência generalizadora” – tem como consequência o surgimento de normas que *a priori* se opõem à determinação sistemática. ‘Quebras no sistema’ e “lacunas no sistema” são, por isso, inevitáveis.⁵⁸

Por derradeiro e não menos importante, deve-se alertar ao fato de que a abertura não se confunde com eventual mobilidade do sistema, de modo que, este último atributo refere-se tão somente à possibilidade de substituição mútua entre princípios ou critérios de igualdade de categoria idêntica, ou seja, mediante a ausência de hierarquia entre os elementos.⁵⁹

Ainda, cabe destacar que, pelo que fora acima exposto, tanto o sistema de proposições doutrinárias (científico) como o sistema da ordem jurídica (objetivo ou positivo) são abertos, de modo que no primeiro está-se a reportar à incompletude do conhecimento científico e no segundo à mutabilidade dos valores jurídicos fundamentais.

⁵⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm, Ob. cit. p. 199.

⁵⁹ Claus-Wilhelm Canaris cita que o mentor da expressão “mobilidade” em relação apartada da figura da abertura do sistema é o autor Wilburg, para quem a mobilidade do sistema é muitas vezes confundida com a sua abertura, interpretação esta não recomendável.

2.4.2 Do sistema Jurídico fechado

No curso do desenvolvimento das teorias jurídicas, especialmente nos países que adotaram o sistema da *civil law*, o método dedutivo de concepção do sistema jurídico passou a ser mais realçado e valorizado.

Isto se deu, principalmente em razão da teoria do positivismo jurídico, influenciado pela famosa obra de HANS KELSEN, a Teoria Pura do Direito, que valorizou a concepção formalista do Direito e introduziu a conhecida “pirâmide kelseniana”, a qual colocava no topo dela as normas mais gerais como sendo as de maior hierarquia e na base da pirâmide a norma individual e concreta que seria a sentença judicial, sendo que cada norma retirava seu fundamento de validade na norma hierarquicamente superior.

Ocorre que, pela visão dos radicalistas positivistas, objetivou-se formalizar o Direito e valorizar o viés dedutivo, o que culminou com o advento da Escola de Exegese, que propugnava pelo sistema fechado, no qual o juiz é escravo da lei e os casos concretos são decididos exatamente da forma prevista pelas normas jurídicas gerais e abstratas que continham precisão de conceitos.

A intenção de se preconizar a existência de um sistema jurídico plenamente fechado era a de estabelecer a segurança jurídica, evitando-se o cometimento de arbitrariedades pelo juiz, o qual deve ser “escravo da lei”.

Dentre as principais características do pensamento que adota o sistema jurídico como hermético, pode-se citar a) a rígida estrutura formal do sistema; b) hierarquia de normas jurídicas, sendo que a norma retira seu fundamento de validade na norma hierarquicamente superior; c) a norma mais geral e abstrata possui maior hierarquia do que a norma individual e concreta; d) o juiz atua como “boca da lei”, executando a subsunção do fato concreto à norma jurídica posta, e, principalmente e) rigidez semântica dos termos empregados nas normas jurídicas, a fim de que a norma possua apenas uma interpretação possível.

2.5 Do Sistema Constitucional

Partindo-se das premissas acima expostas, é possível admitir-se que Constituição da República Federativa do Brasil é o último elemento de validade semântica do ordenamento jurídico pátrio, o qual irradia efeitos para todo ele, condicionando-o.

Desta forma, impõe-se compreender o sistema constitucional como aquele que fundamenta toda a ordem jurídica, dada a condição de superioridade hierárquica de seus princípios e regras, iluminadores de todo o ordenamento.

2.5.1 Do Sistema Constitucional Tributário

Cientes da “teoria do ordenamento jurídico” consagrada por NORBERTO BOBBIO e da noção de direito como sistema, passa-se à análise das características das normas constitucionais inerentes à tributação, propondo-se um corte metodológico no tema em voga.

Assim sendo, tem-se que a doutrina nacional é unânime em reconhecer a rigidez como característica inerente ao sistema tributário nacional, mormente sua disciplina advindas da Carta Magna, dada a grande quantidade de princípios e normas constitucionais que tratam, direta e indiretamente, da instituição, fiscalização e arrecadação de tributos no Brasil⁶⁰.

A rigidez do sistema tributário nacional é facilmente demonstrada quando comparado com os sistemas vigentes em outros países.

Vivemos dentro de nosso Direito mas só vamos conhece-lo melhor se o comparamos com o de outros países. A Constituição da Alemanha tem pouco mais de dez preceitos que interessam para reger a matéria tributária. A Itália tem dois; Estados Unidos têm dois; a Espanha tem doze; a França tem dois; o Brasil tem, no mínimo, trezentos ou quatrocentos. Aliomar

⁶⁰ “O sistema tributário brasileiro, diferentemente do que ocorre em outros países, recebeu da Constituição brasileira de 1988, amplo e minucioso tratamento, o que acarreta a esse sistema acentuada rigidez” in SARAIVA, Sidney. **Apocalypse**, Revista de Direito Tributário, n. 49, p. 154

Baleeiro chegou a arrolar, ainda em 1946, mais de trezentos e cinqüenta, e ele não era rigoroso na decomposição das normas, nem se dedicou a isto. Fazendo esta comparação, ficamos surpresos de ver como o Brasil é diferente de todos os outros países do mundo. E esta é uma característica de nossa Constituição, característica que vem se acentuando ao longo dos tempos.⁶¹

Sobre a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro e suas conseqüências, vale conferir os dizeres de GERALDO ATALIBA:

Vamos supor que isto aqui seja um quartel [...]. Sou o capitão e os Senhores são os soldados. Entra aqui um general e diz assim: 'Capitão Geraldo, o Sr. Vai preparar esta tropa para o desfile de 7 de setembro. Quero um belo desfile; que esta tropa me dê orgulho. O Senhor, por favor, faça de hoje a 7 de setembro duas horas de ginástica por dia'. Vai embora, entra na sala ao lado, onde há um outro capitão igualzinho a mim e outros soldados iguaizinhos aos Senhores e diz: 'Capitão, quero um belíssimo desfile. O Senhor fará duas horas de ginástica por dia; pela manhã, todo mundo vai usar uniforme de campanha; à tarde, uniforme de ginástica. Quero que faça ordem unida durante uma hora e meia por dia. Quero que faça corrida no campo, duas horas por dia. Quero prática de esportes, três horas por dia. Em 7 de setembro quero um belo desfile! Quero me orgulhar do Senhor'. E vai embora.

O mesmo general – portanto, a mesma fonte de Direito; fonte, dentro do exército, máxima – deu a dois capitães a mesma finalidade: preparar a tropa para o dia 7 de setembro. Para um capitão ele diz: 'Quero duas horas de ginástica por dia e quanto ao resto, faça o que achar que é bom para chegar a um bom desfile'. Para o outro capitão ele já deu um programa inteiro que, se formos somar, dá nove horas por dia. Logo, o primeiro capitão tem ampla liberdade para dizer: 'Pessoal, hoje vamos fazer esporte, amanhã vamos nadar, depois vamos fazer isto, isso ou aquilo outro', tudo o que for bom para preparar a tropa. E o segundo capitão não tem liberdade alguma. A máxima liberdade dele é fazer ginástica antes do esporte ou esporte depois de ginástica. Ele não tem liberdade de dispor de mais hora alguma. O fato de estes sistemas jurídicos comparados estabelecerem a mesma finalidade para o mesmo destinatário – que é o legislador – não quer dizer que o legislador receba a mesma liberdade da Constituição. No caso destes países todos, o legislador recebe uma finalidade, alguns parâmetros, e desenvolve sua tarefa como lhe parecer melhor. No Brasil, o legislador recebe a finalidade e todos os caminhos que levam a ela.
[...]

⁶¹ ATALIBA. Geraldo. **Sistema constitucional tributário – evolução e características atuais**. Revista Especial, Escola da Magistratura TRF 3ª Região, Curso de Direito Tributário, v.1. p. 43-76.

A consideração conjunta do Direito Comparado e da evolução do nosso Direito – que mostra uma quantidade arrasadora, uma quantidade abrumante de princípios e regras constitucionais em matéria tributária – mostra que o nosso sistema constitucional tributário é rígido, porque a Constituição é rígida, ou seja, não pode ser alterada por lei.

Os esquemas, os princípios, as regras estão postos. São aqueles. Só reforma constitucional poderia muda-los. A nossa Constituição é extremamente minuciosa.

[...]

Qual é a consequência prática disto? O legislador não tem liberdade ou, no mínimo, o nosso legislador não tem a liberdade que têm os legisladores dos outros países, até porque vivemos num esquema federal também rígido e fechado.⁶²

No que tange ao sistema constitucional tributário brasileiro atualmente em vigor, sua disciplina encontra-se regida no capítulo I, do título VI, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Em verdade, pode-se afirmar que o sistema constitucional tributário é um verdadeiro subsistema, que trata dos aspectos da imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por este na esfera tributária e das garantias dos contribuintes perante estes poderes.

No entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, este subsistema pode se dividir em três partes, quais sejam:

- a) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;
- b) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar;
- c) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).⁶³

Todavia, deve-se acrescentar que, destas três esferas subdivididas por SACHA CALMON, não se integram ao subsistema tributário as regras da partilha tributária, pois esta não faz propriamente parte do Sistema Tributário Nacional e sim do Direito Financeiro.

⁶² Idem, p. 43/46.

⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**.p.02.

3. DA INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

3.1 Da tarefa interpretativa

Dentre as tarefas adstritas ao mundo jurídico, poder-se-ia afirmar que a exegese dos termos jurídicos e da extensão da palavra da lei estão dentre aquelas de maior destaque e relevância.

É dizer, não só pela importância que assume no presente estudo, mas também pela relevância que representa na ciência jurídica, reservar-se-á espaço específico para a análise do tema em comento.

Isso posto, entende-se por interpretação a ação de dar vida ao texto de dado enunciado, sendo que no aspecto jurídico, visa à aplicação do direito por intermédio da ponderação do fato concreto face ao enunciado jurídico adequado.

Para JUAREZ FREITAS “a missão principal da hermenêutica reside não em tratar o intérprete como apenas passivamente reagente a um sistema posto, mas, sim, em cuidar de prepara-lo para o árduo, penoso e nem sempre bem efetuado exercício de vigilância contínua quanto à conformidade fundamentada de suas decisões e subsunções normativas ao sistema jurídico vigente”⁶⁴.

E ainda, “o ato hermenêutico significa, concreta e complexamente, bem mais do que comparação de dispositivos entre si ou um sobrevôo dos casos específicos para os princípios dirigentes, como, em pequeno desacerto de passo”⁶⁵.

Especificamente quanto ao esquema clássico de interpretação do Direito, CANARIS entende que o processo da realização deste era decomposto em várias operações, quais sejam, a determinação da fonte, seguida da sua interpretação, a integração de eventuais lacunas – admitidas com dificuldades – a delimitação da matéria de fato resultante, a sua qualificação jurídica e a aplicação⁶⁶.

⁶⁴ FREITAS, Juarez. **A interpretação Sistemática do Direito**. Malheiros Editores, 1995, p. 51.

⁶⁵ Idem, p. 51.

⁶⁶ CANARIS, Claus- Wilhelm, Ob. cit. p. 202.

Por força das concepções racionalistas, dominantes nos séculos XVII e XVIII, pelas quais preponderava a valoração da lei, como expressão máxima do Direito, não havia preocupações com a interpretação da lei. Considerada clara e precisa, de modo a prever todos os conflitos humanos, restava ao juiz apenas e tão somente a função de aplicá-la, sem qualquer valoração, limitando-se apenas a uma tarefa mecânica.

Para MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, a tarefa interpretativa visa à determinação do sentido e do alcance das normas, razão pela qual apresenta importância e gravidade particulares, “dada a relevância da matéria, a repercussão das decisões, a concisão dos textos e a mutabilidade das situações a que se vão aplicar”⁶⁷.

Consoante ensinamentos de JUAREZ FREITAS, o objetivo da tarefa interpretativa no mundo do Direito “é hierarquizar sentidos teleológicos dos princípios, das normas e dos valores, mais do que simplesmente esclarecê-los”.⁶⁸

Mais especificamente no âmbito do direito tributário, decorrendo a atividade de interpretação da própria necessidade de aplicação da lei, não só o julgador e o oficial da Administração a interpretam, mas o próprio contribuinte, profissionais de planejamento fiscal – contadores, auditores, advogados, especialistas em tributos - sem contar os economistas, sociólogos e cientistas políticos, além de historiadores.

Outrossim, como condição de seguimento do presente estudo, há que se destacar a premissa de que se fará uso das expressões “interpretação”, “exegese” e “hermenêutica”, bem como suas variações, a despeito das respeitáveis digressões teóricas acerca da latente distinção entre os referidos termos. Isso porque não se pretende com a análise ora proposta estabelecer as diferenciações acima citadas.

3.2 Da Semiótica

Entende-se por semiologia a tarefa de analisar o âmbito ideológico das informações, a partir da significação sintática dos signos no seu exato entendimento,

⁶⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**, 16.ed. rev.aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 238.

⁶⁸ FREITAS, Juarez. Ob. cit. p. 15.

considerando-se o signo propriamente, bem como o objeto denotado pelo signo e determinadas pessoas.

Valendo-se das experiências e conclusões obtidas do ramo científico supra citado, como condição essencial ao aprofundamento científico em torno do instituto da interpretação, oportuno destacar que a semiótica se apresenta em três dimensões, quais sejam, a sintática, a semântica e a pragmática.

A sintática, que estuda os signos ou símbolos lingüísticos relacionados entre si mesmos, prescindindo dos usuários e das designações. Também denominada de perspectiva formal, no âmbito do Direito refere-se ao estudo da hierarquia e da estrutura sintática das leis, bem como da precisão dos conceitos a ela ligados, razão pela qual assume papel fundamental à compreensão do tema ora proposto

A semântica, por sua vez, encara a relação dos signos ou sinais com os objetos extralingüísticos, ou seja, trata dos signos e dos objetos denotados.

A relação semântica vincula as afirmações do discurso com o campo objetivo a que este se refere. Também denominada de perspectiva material ou de conteúdo, no aspecto jurídico refere-se ao estudo da significação dos termos empregados na norma, ou seja, os valores a serem utilizados e estabelecidos.

A pragmática, que estuda os símbolos lingüísticos, suas significações e as pessoas ligadas à semiose, é a parte da semiótica que cuida da relação dos signos com os usuários, partindo-se do pressuposto de que os fatores intencionais dos usuários podem provocar alterações na relação designativa-denotativa dos significados das palavras ou expressões.

Desta feita, quando se utiliza uma expressão num contexto, pode-se provocar uma alteração na estrutura conceitual, é dizer, a ideologia pode ser tida como uma dimensão pragmática da linguagem, por encontrar-se presente no discurso natural e por constituir um sistema de evocações contextuais surgidas no uso pragmático do discurso científico.

Para TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR⁶⁹, a pragmática não é uma espécie de procedimento analítico meramente adicional às análises semântica e sintática, nem uma teoria da ação locucionária (do ato de falar) que encara o falar como

⁶⁹ Citado por DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**, Saraiva 1989,p. 20.

forma de ação social, mas uma lingüística do diálogo, por tomar por base a intersubjetividade comunicativa, tendo por centro diretor da análise o princípio da interação, ocupando-se do ato de falar enquanto uma relação entre emissor e receptor, na medida em que for mediada por signos lingüísticos.

No âmbito jurídico, reporta-se à aplicação do Direito e o respectivo cumprimento das normas.

3.3 Dos Processos Hermenêuticos

Dentre as diferentes espécies de processos hermenêuticos, optar-se pelo estudo e elaboração de digressões acerca de tão-somente dois deles, quais sejam, do processo literal e do processo sistemático, posto que se mostram de maior relevância ao formulação de considerações atinentes ao tema que se pretende analisar.

3.3.1 Do Processo Literal

É fato incontroverso à grande parte dos cientistas do Direito que a investigação científica não alcança a finalidade almejada se prender-se ao estrito teor das palavras do texto sobre a qual se debruça, posto que o resultado da atividade seria parcial e não retrataria um verdadeiro estudo.

Assim, o método que se esgota na expressão literal dos dispositivos tem merecido grandes críticas da doutrina.

Para JUAREZ FREITAS, “qualquer norma singular só se esclarece plenamente na totalidade das normas, dos valores e dos princípios jurídicos. Isolada, por mais clareza que aparente ter o seu enunciado, torna-se obscura e ininteligível”⁷⁰.

Com efeito, a chamada interpretação literal é apenas uma das fases de toda a atividade hermenêutica no âmbito do direito.

⁷⁰ FREITAS, Juarez. Ob. Cit. p. 16.

Importante mencionar, ainda, que o princípio da legalidade não pressupõe a limitação da análise aos termos, à expressão literal, do dispositivo sobre o qual se debruça, razão pela qual JUAREZ FREITAS afirma que:

Ainda quando se prescreva, em determinadas matérias, permaneça o intérprete jungido à literalidade, também uma semelhante prescrição tem que ser interpretada sistematicamente e, por conseguinte, de molde a fazer com que o seu comando se relativize pela subordinação inteligente sobretudo aos princípios fundamentais do sistema jurídico, sem que deixe de entender o seu significado restritivo, às normas e aos valores do sistema, captado em seu âmago.⁷¹

Diante do exposto, forçoso concluir que a tarefa interpretativa que se pauta na literalidade dos dispositivos normativos deve se constitui um ponto de partida e não um fim em si mesmo.

3.3.2 Do Processo Sistemático

Considerando que a idéia de sistema pressupõe uma ordenação axiológica, uma adequação valorativa de princípios gerais de Direito, que lhe dão unidade interna, o argumento sistemático implica capacidade de derivação valorativa, o que, para CANARIS, significa derivação não no sentido de dedução lógica mas de ordenação valorativa⁷².

A interpretação sistemática ocupa assim um lugar firme entre os cânones da interpretação jurídica.

Assim, na hipótese de a atividade do intérprete da norma não preservar a unidade e a adequação valorativa no processo de obtenção do Direito, restarão ofendidos os alicerces do sistema jurídico, razão pela qual CANARIS⁷³ entende que não há interpretação sem considerar o sistema como um todo, contexto em que cita as lições de HARTMANN, para quem o modo de pensar sistemático parte do todo.

⁷¹ JUAREZ, Freitas, Ob. cit. p. 54.

⁷² CANARIS, Claus Wilhelm. Ob. cit, p. 153.

⁷³ Idem, p. 172.

Especificamente quanto ao tema, na obra “Interpretação Sistemática do Direito”, JUAREZ FREITAS afirma:

A interpretação sistemática do Direito tem por objeto o sistema jurídico na sua condição de totalidade axiológica, convindo recordar que, mesmo na tradição romano-germânica, o Direito é maior do que o conjunto das normas jurídicas, tanto em significado quanto em extensão. A interpretação sistemática não sucede nem antecede o Direito: é contemporânea dele. Empréstimo de vida e dinamicidade. O conteúdo jurídico, por força de sua natureza valorativa, transcende o mero e esparsamente positivado. Neste caso, a legalidade faz as vezes de um valiosíssimo princípio, que experimenta sentido justamente na correlação com os demais princípios. Pensar o Direito apenas como um conjunto de normas é subestimar a complexidade e a riqueza do fenômeno jurídico. Por este viés, mesmo diante das mais rígidas disposições, a interpretação sistemática haverá de ser apresentada em novos e profícuos termos, em sua dimensão hierarquizadora e finalística em face das características essenciais do Direito objetivo, notadamente a abertura e a vocação teleológica para a unidade.⁷⁴

Vale destacar, desde já, que a interpretação sistemática pressupõe a concretização de fases exegéticas prévias, tais como o uso do processo literal-gramatical, a interpretação autêntica, histórica, lógica, teleológica e outras, posto que se tratam de diferentes momentos de uma mesma atividade em busca do conhecimento.

Tanto é assim que JUAREZ FREITAS assevera que:

A hermenêutica jurídica da chamada ordenação sistemática, a qual decididamente não pode ser confundida com um mero elemento ou método interpretativo, porque somente uma exegese que realize tal ordenação é capaz de estabelecer o alcance teleológico dos dispositivos, realizando o mister de harmonizar os comandos, de sorte a resguardar e a manter a unidade em meio à multiplicidade axiológica.

Em outras palavras, não se pode considerar a interpretação sistemática como um processo, dentre outros, da interpretação jurídica. É pois, a interpretação sistemática o processo hermenêutico, por essência, do Direito. (...) Neste sentido, é de se afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.⁷⁵

⁷⁴ FREITAS, Juarez. Ob. cit. p. 15.

⁷⁵ Idem. p.47.

Ocorre que, mesmo tendo sido a utilização da interpretação sistemática a mais adequada para alcançar o verdadeiro sentido e extensão da norma, há que se atentar que a mesma encontra limites de ordem material, uma vez que “realizar uma interpretação sistemática não é poder tudo, mas é poder à luz do Direito sem apreço desvirtuado de matizes personalistas”⁷⁶.

Em breves termos e considerando o acima exposto, pode-se conceituar a interpretação sistemática como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, “hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos”⁷⁷.

3.4 Das Antinomias

A despeito de o sistema jurídico pressupor unidade e coerência/adequação valorativa, é possível que, quando das especificidades do caso concreto, o evento hermenêutico sistemático se depare com antinomias.

Ao tratar dos conflitos de normas, HANS Kelsen assevera que “existe um conflito entre duas normas, se o que uma fixa como devido é incompatível com aquilo que a outra estabelece como devido e, portanto, o cumprimento ou aplicação de uma norma envolve, necessariamente ou possivelmente, a violação de outra”⁷⁸.

Debruçando-se sobre a obra “Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito”, de autoria de CLAUS-WILHELM CANARIS, constata-se que referido doutrinador denomina de “quebras no sistema” as eventuais contradições de valores e de princípios, uma vez que, para ele, “se o sistema mais não é do que a forma exterior da unidade valorativa e da adequação da ordem jurídica, então uma quebra no sistema tem de reportar-se a uma perturbação dessa unidade e adequação e, com isso, a uma inconseqüência valorativa”⁷⁹.

⁷⁶ Idem, p. 17.

⁷⁷ Idem, p. 54.

⁷⁸ Kelsen, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. de J. Florentino Duarte. Porto Alegre. Fabris, 1986, p. 157.

⁷⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. Ob. cit. p. 201.

Alerta, ainda, que a expressão contradições de princípios deveria ser reservada para as verdadeiras contradições de valores que perturbam a adequação interior e a unidade da ordem jurídica e a sua harmonia e que, por isso, devem basicamente ser evitadas ou eliminadas.

Para CANARIS, “o significado prático do sistema para a prevenção de contradições de valores não se mostra apenas na questão de saber se o Direito deve ser aperfeiçoado, mas também no problema de como deve ocorrer tal aperfeiçoamento”⁸⁰.

Ato contínuo, JUAREZ FREITAS, entende por antinomia “um desacordo interno que não deveria existir, e, por conseguinte, precisaria ser eliminado” em contraste com as oposições, que não devem ser suprimidas, “por constituírem a própria essência da ordem matizada por relativizações recíprocas, que mantêm os princípios entre si razoavelmente ajustados”⁸¹.

Em outras palavras, entende-se por antinomia jurídica “a incompatibilidade possível ou instaurada, entre normas, valores ou princípios jurídicos, pertencentes, validamente, ao mesmo sistema jurídico, tendo de ser vencidas para a preservação da unidade interna e coerência do sistema e para que se alcance a efetividade de sua teleologia constitucional”⁸².

No dizer de MARIA HELENA DINIZ, “antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular”⁸³.

Já TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, define a antinomia como “a oposição que ocorre enquanto duas normas contraditórias (total ou parcialmente), emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo que colocam o sujeito numa posição insustentável pela ausência ou inconsistência de critérios aptos a permitir-lhe uma saída nos quadros de um ordenamento dado”⁸⁴.

⁸⁰ Idem, p. 175.

⁸¹ FREITAS, Juarez. Ob. Cit. p. 59.

⁸² Idem, p. 62.

⁸³ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de Normas**. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 23

⁸⁴ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito**. 2.^a ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 212.

Para a caracterização da antinomia ou oposição recíproca entre duas normas jurídicas, é necessário que as normas sejam, efetivamente, jurídicas; estejam em vigor; sejam integrantes da mesma ordem jurídica; devem emanar de autoridade competente num mesmo sistema de referência normativo, prescrevendo comandos ao mesmo sujeito; o conteúdo de cada uma delas deve ser a negação do outro; o sujeito incumbido de solucionar a aporia entre as normas deve estar desprovido de critérios para tanto.

MARIA HELENA DINIZ adverte que para a caracterização da antinomia real é indispensável a ocorrência de três pressupostos, quais seja, a) incompatibilidade; b) indecidibilidade; c) necessidade de decisão⁸⁵.

Diante do exposto e sem maiores digressões acerca do tema, tem-se que a utilidade do conceito de antinomia para o presente trabalho reside na conclusão de que a solução, a transposição das antinomias tem se valido do critério da hierarquia axiológica, obtida por intermédio da ponderação, escalonando-se princípios, normas e valores no seio do sistema.

3.5 Da exegese do texto constitucional

Em relação ao presente tópico, coadunando-se com o que fora expressado até o momento, coerente concluir que a interpretação do texto constitucional em nada se afasta da idéia de sistema, mormente quanto à necessidade de adoção de métodos ou processos exegéticos que levem em conta o fato de ser a Carta Magna norma de maior hierarquia no sistema jurídico pátrio.

Forçoso admitir, nos termos de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, que o “problema da interpretação constitucional arrasta sempre uma discussão metodológica. Sem dúvida, a Constituição é uma lei e como tal à sua interpretação se aplicam os métodos usuais. Ela, contudo, não é uma lei qualquer mas sim a fonte de

⁸⁵ DINIZ, Maria Helena, Ob.cit. p. 54.

todo o ordenamento, pelo que os grandes constitucionalistas timbram sempre em sublinhar alguns princípios básicos”⁸⁶.

Consoante entendimento de MARCELO CARON BAPTISTA, especificamente quanto à interpretação do sistema constitucional tributário e suas peculiaridades, “a necessidade de explicar o alcance, os limites e, acima de tudo, a função sistemática que a Constituição Federal reservou ao legislador complementar no âmbito da tributação”⁸⁷ surge da negativa de aceitar o método literal como único instrumento de se proceder ao estudo científico.

Assevera, referido autor, que o conteúdo sistêmico dos enunciados do Direito Positivo, nesse caso dos preceitos constitucionais, deve ser extraído com a prudência inerente ao conhecimento de objetos da natureza da Dogmática Jurídica.

3.6 Da Interpretação e da Integração da Norma Tributária

A distinção entre *interpretação* e *integração* surgiu com SAVIGNY⁸⁸, para quem aquela seria o método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei, ainda que impropriamente expresso, ao passo que esta reportar-se-ia ao processo de preenchimento de lacunas. Posteriormente, aprofundou-se a distinção, estabelecendo a lei e a vontade do legislador como limites da interpretação.

Assim, seria correto afirmar que a tarefa de "interpretar" precede a de "integrar", pois, antes de tudo, a primeira atividade consiste em evitar a contradição entre as normas, solucionar o concurso de normas e regulamentações e delimitar, entre si, as órbitas de regulação.

Segundo esse pensamento, a característica principal da interpretação é que, através deste processo, o intérprete busca apenas e tão somente o significado do texto, sem qualquer acréscimo ou omissão.

⁸⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 258.

⁸⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do Texto à Norma. Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. p. 192.

⁸⁸ Consoante lições de Ricardo Lobo Torres, em **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1991.

Muitos autores, como EROS GRAU, entendem ser a integração apenas e tão somente um processo de hermenêutica, do qual o aplicador se utiliza quando a lei não dispõe expressamente sobre a hipótese em exame⁸⁹.

No âmbito do direito tributário, o próprio Código Tributário Nacional diferencia os dois processos, ao definir, em seu artigo 107⁹⁰, a interpretação e, no artigo 108⁹¹, a integração.

Diante do caso concreto, difícilima é a distinção entre elas, cujo maior problema consiste em estabelecer-se com precisão e certeza a diferença entre a analogia (processo de integração) e a interpretação extensiva (método de interpretação).

Outro problema consiste na hierarquia dos métodos de integração, estabelecida, em ordem de preferência, pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional, ao prever que diante das lacunas da lei hão de ser utilizadas, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e, por fim, a equidade.

3.6.1 Da Analogia no Direito Tributário

Diante de dois fatos idênticos, há de ser aplicada a mesma regra de Direito, por força do inafastável princípio da igualdade jurídica. Através da analogia, o intérprete aplica uma determinada norma, relativa a um fato, a outro fato não regulado, mas análogo ao anterior (*ubi eadem ratio legis, eadem est elus dispositio*).

Há autores, como AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que consideram a analogia mais que um método de integração da norma.

⁸⁹ GRAU, Eros Roberto. **Conceito de Tributo e Fontes de Direito Tributário**, p. 224.

⁹⁰ Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

⁹¹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (*analogia legis*), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (*analogia juris*), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.⁹²

Por força desta necessidade, estabeleceu o artigo 108 do Código Tributário Nacional, que "*na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. a analogia;...*", excepcionando as hipóteses de criação de tributo, em seu parágrafo 1º.

Para ALFREDO AUGUSTO BECKER, na analogia por compreensão, há interpretação, eis que o intérprete verifica a existência de regra jurídica já existente, ao passo que, na analogia por extensão, criar-se-ia regra jurídica nova, inexistindo atividade de interpretação⁹³.

3.6.1.1 Da Analogia e a Interpretação Extensiva

Considerando que, em muitas situações e diante das peculiaridades do caso concreto, é extremamente possível que o hermeneuta e o aplicador do direito lancem mão do uso da analogia em substituição à interpretação extensiva, ou vice-versa, busca-se, em breves relatos, estabelecer critérios de distinção entre os dois institutos.

O verdadeiro cerne da questão, muito bem apontado por RICARDO LOBO TORRES, consiste em identificar o "limite da expressividade das palavras da lei"⁹⁴, pois, para ele, seu emprego deve observar alguns parâmetros.

Para o autor, a analogia "só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação; beneficia assim o fisco que o contribuinte"⁹⁵.

⁹² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Interpretação e Integração da Lei Tributária**. Introdução ao Direito Tributário, p. 73/74.

⁹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 208

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo(Org.). **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 41.

⁹⁵ Idem, p. 45.

Outro aspecto a ser investigado, segundo AMÍLCAR FALCÃO, seria a intenção do legislador de fazer uma enumeração taxativa ou meramente exemplificativa, pois segundo ele:

O critério mais seguro para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.⁹⁶

Dito isto, a interpretação extensiva teria lugar, então, para aplicar-se aquela norma a circunstâncias, fatos, situações enumeradas exemplificativamente, pois a lei teria dito menos que gostaria (*dixit minus quam voluit*); a hipótese examinada estaria fora do alcance expresso da lei, embora o legislador a tenha querido contemplar. Ainda assim, estar-se-ia diante de mera atividade declarativa.

Assim, não há que se equiparar a analogia à interpretação extensiva, pois, mesmo diante das dificuldades para a sua distinção, no caso concreto, são divergentes. A primeira parte de uma regra geral, que é estendida até atingir a hipótese não regulada pela letra da lei, que, a partir de então, passará a reger as duas situações. A outra submete duas situações semelhantes a uma mesma regra, que, em princípio, prevê apenas a primeira, enquanto a segunda não encontraria previsão em dispositivo algum.

3.6.1.2 Do Emprego da Analogia e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário

A aplicação da analogia no Direito Tributário tornou-se questão controvertida e de difícil solução. A conexão entre o princípio da legalidade e a proibição da analogia surgiu do ideário liberal da Europa do século XVIII, contexto em que eclodiram

⁹⁶ FALCÃO, Amílcar Araújo. Ob.cit. p.79/80

movimentos provocados exatamente pela atividade tributária arbitrária e, quase sempre, extorsiva do Estado.

Por estas razões, a existência de lacunas no Direito se opõe às limitações do Poder Judiciário, em função do princípio da separação dos poderes. Assim, diante da presença de uma lacuna, questiona-se se poderia o juiz supri-la ou, assim atuando, estaria desempenhando função privativa do Poder Legislativo.

A *vexata quaestio* consiste em saber se, através da analogia, pode uma norma tributária estender-se a situações não incluídas em seu campo de aplicação, mas que, dada sua similitude com a hipótese a ser regulada, estaria nele incluído; estaria ocorrendo violação ao princípio da reserva legal.

Em sede constitucional, encontram-se as verdadeiras semelhanças entre estes dois campos do Direito (Tributário e Constitucional), com a aplicação dos princípios que lhe são comuns, tais como: legalidade ou reserva legal, anterioridade, igualdade, irretroatividade da lei, retroatividade da lei mais benéfica, devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Considerada a reserva de lei ou princípio da legalidade (*lex certa, praevia, scripta e stricta*), como decorrência lógica e necessária segurança jurídica, corolário essencial do Estado de Direito, este pode ser desdobrado em dois subprincípios: o princípio da reserva de lei formal e o princípio da reserva de lei material, cujo sentido foi esclarecido por LUCIANO AMARO DA SILVA, ao asseverar que "quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos." ⁹⁷

A segurança jurídica requer, pois, lei formal, ou seja, exige que aquele comando que cria a exação, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), ao elaborar a norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

⁹⁷ SILVA, Luciano Amaro da. **Direito Tributário Brasileiro**, p.114

Nestes termos, para AMÍLCAR DE ARAÚJO, a reserva de lei formal é reservada aos aspectos essenciais dos tributos, principalmente em relação ao fato gerador. Nesse sentido:

É assim que, a seu tempo, aludiremos à importância do fato gerador para que se chegue concretamente à fixação das seguintes noções: a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) fixação dos conceitos de incidência, não-incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc.; e) distinção dos tributos *in genere*; f) distinção dos tributos *in specie*.⁹⁸

Há autores que entendem que o emprego da analogia feriria a segurança jurídica, pela violação ao princípio da legalidade tributária insculpido na norma do artigo 150, I da Constituição Federal⁹⁹, abrindo um campo de demasiada discricionariedade para o aplicador, eis que estaria sendo suprida a vontade do legislador.

Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER:

Quando se trata de lei tributária criadora de tributo, é indispensável que preexistam regra jurídica outorgando, expressamente, ao juiz (ou à autoridade incumbida do lançamento), o poder de "aplicar" (criar), por analogia, a regra jurídica tributária criadora do tributo.

(...)

A sua referida ineficácia decorre da existência de outra regra jurídica (portanto, justamente em virtude do indicado cânone hermenêutico), esta de natureza constitucional (existente em todas as modernas Constituições), que proíbe a cobrança de tributo sem prévia lei que o estabeleça.¹⁰⁰

Ante o exposto, delimitadas as características e âmbito de aplicabilidade da analogia e da interpretação extensiva no Direito Tributário e no Sistema Constitucional Tributário, pode-se aferir que as digressões ora definidas, principalmente, nas hipóteses em que o legislador calou-se quanto à espécie de lei que pretendia que fosse

⁹⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 6. ed. ver. e atual. Por Flávio Norelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 6.

⁹⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

¹⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit. p. 134.

disciplinada dada matéria (complementar ou ordinária), são de extrema utilidade e relevância.

De todo o modo, deve-se destacar que, mesmo nas hipóteses em que o legislador, ordinário, complementar e/ou constituinte omitiu-se quanto à especificidade de dada matéria, a interpretação sistemática é necessária, mormente em prol da proteção da coerência e unidade do Direito.

4. DO FEDERALISMO

Estabelecidas as premissas acima citadas, passa-se ao estudo do federalismo, posto que opção de forma de Estado adotada pela República Federativa do Brasil, o qual pressupõe a observância de condições mínimas, estabelecidas pela Carta Magna, atinentes à repartição e ao exercício de competências entre os diferentes níveis de governo, quais seja, pela União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios.

Para tanto, buscar-se-á delimitar as características essenciais do modelo federativo adotado pelo sistema jurídico constitucional pátrio, mormente o modo pelo qual tais competências devem ser exercidas, mais especificamente na seara do Direito Tributário e pela Lei Complementar adstrita a tal ramo jurídico.

4.1. Da Teoria Geral do Federalismo

Manifestando-se acerca da construção de uma possível Teoria Geral do Federalismo, JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARRACHO afirma que “a Constituição tem grande importância, desde que dela provém a regulamentação minuciosa da distribuição de competências, com uniformidade no que toca à disposição das instituições constitucionais em todos os Estados”¹⁰¹.

Portanto, razoável concluir, assim como porção vasta da doutrina, que a federação só é definitivamente instituída e subsiste em virtude de uma constituição federal, a qual, como lei fundamental da nação, é, que fixa os próprios direitos que aos Estados federados compete exercer, como dependentes, em maior ou menor latitude do poder central – o único soberano.

Por tal razão JOSÉ BARRACHO afirma que “uma Teoria Geral do federalismo está intimamente ligada à Teoria da Constituição, seja esta considerada

¹⁰¹ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**, pg. 23.

como norma última, agradado normativo, decisão da unidade política ou sobre o princípio da superlegalidade constitucional”¹⁰².

Considerando que o termo “federalismo” ou “federação” é por muitos qualificado como plurissignificativo, JOSÉ BARRACHO ousou defini-lo, afirmando que “tecnicamente, o federalismo é uma divisão constitucional de poderes entre dois ou mais componentes dessa figura complexa que decorre da existência de um Estado que possa apresentar formas de distribuição das tarefas políticas e administrativas.”¹⁰³

PINTO FERREIRA, por sua vez, definiu o Estado federal como “uma organização formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, e os estados-Membros sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a União”¹⁰⁴.

Não contrariamente manifestou-se JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem o federalismo foi conceituado nos seguintes termos:

A estrutura do Estado federal se caracteriza (...) pela existência de três ordenamentos jurídicos distintos: a) a constituição total, que abrange a constituição da União e os princípios fundamentais das constituições dos Estados-membros; b) a ordem jurídica da União, formada pelas normas que resultam do exercício de sua competência comunicada diretamente pela Constituição; c) a ordem jurídica dos Estados-membros, integrada pelas suas constituições, observados os limites de sua competência.

No Estado federal vigora um certo grau de descentralização, enquanto: a) existem órgãos centrais que estendem a sua competência e ditam normas válidas para todo o seu território; b) paralelamente aos órgãos centrais, existem órgãos locais que ditam normas válidas somente para uma parte do seu território. As ordens normativas parciais formam o ordenamento total, porque a validade delas é referida a um grau normativo superior, a Constituição, que funciona não só como fundamento de validade do ordenamento total – discriminando as competências central e locais – mas também como o funcionamento de validade específico da ordem central, estabelecendo as autoridades que a integram e a sua competência.¹⁰⁵

¹⁰² Idem, p. 30.

¹⁰³ Idem, p. 60.

¹⁰⁴ FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**, 6ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 262.

¹⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1975, p. 65.

Vale dizer, em linhas gerais, que o traço característico da forma de Estado ora debatida é a distribuição de poderes/competências, que leva a um equilíbrio entre as autoridades centrais e agrupamentos autônomos, a qual encontra amparo nas normas fundamentais da Constituição.

No entanto, não se pode olvidar que o federalismo se caracteriza pelo fato de a competência se diversificar da capacidade porque não comporta o conceito de competência nenhuma idéia de graduação, ou seja, as pessoas constitucionais não são mais ou menos competentes: ou são competentes para regular determinadas matérias ou, pura e simplesmente, não o são.

4.1.1 Da Formação do Estado Federado

A idéia federal é apontada nas sociedades políticas mais antigas, apesar de o Estado federal, como conceito ou forma de organização, no entender de muitos, só ter surgido com a Constituição Americana de 1787.

Durante a estruturação da forma federal moderna, convém acentuar que ocorreu a elaboração do Estado unitário, situado sobre um território, consagrando um governo centralizado, considerado por muitos uma completa forma de organização política.

Historicamente a federação pode ter origem de dois modos diferentes – ela pode efetuar-se, sem que preceda tratado algum entre os estados particulares nesse intuito; - ou pode originar-se de tratados ou convenções concluídas por estes estados soberanos, preexistentes à federação.

Dá-se o primeiro modo de formação do Estado Federal na hipótese de, ou pelo ato pacífico de uma revisão constitucional, ou por efeito de uma revolução, as províncias de um Estado Unitário passam a constituir tantos outros Estados-Federados; e ainda, quando, em consequência de um movimento nacional pacífico ou revolucionário, os Estados soberanos existentes são levados a transformarem-se em um Estado-federal.

4.1.2 Dos elementos essenciais do Estado

Segundo ensina a doutrina tradicional, o Estado é uma associação humana (povo), radicada em base espacial (território) que vive sob o comando de uma autoridade (poder) não sujeita a qualquer outra (soberania).

Dos elementos acima citados, interessa ao presente estudo a análise da figura da soberania, a qual é definida por MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO como o poder que traduz a ausência de subordinação da ordem estatal a qualquer outra ordem¹⁰⁶.

4.1.2.1 Da Soberania

Dentre os elementos conformadores da figura do Estado, o instituto da soberania tem sido objeto de relevantes debates científicos, ora face à distinção relativa ao conceito de autonomia, ora face à sua própria extensão e efeitos, de modo que urge o dever de analisar a figura mais detalhadamente.

Assim é que JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA. BARACHO, em sua obra intitulada “Teoria Geral do Federalismo” afirma que “A construção de uma teoria jurídica do Estado federativo, conforme exposições nos moldes dos doutrinadores clássicos, está assentada sobre a noção de capital importância para a Teoria do Estado, que é a de soberania”¹⁰⁷.

Ademais, afirma que a natureza jurídica da soberania constitui objeto fundamental da teoria clássica do Estado, sendo que os doutrinadores mais antigos a definiram como poder supremo: o *summum imperium*.

Dentre as obras consultadas acerca do tema, pode-se agrupar as diversas concepções adotadas em referência ao instituto da “soberania” da seguinte maneira:

a) Existem juristas que observam, na soberania, apenas a reunião de um certo número de direitos e de poderes. Dentre esses estão os autores de Direito

¹⁰⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 45.

¹⁰⁷ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. cit. p. 18.

Internacional que colocam como elemento essencial da soberania a posse dos direitos de guerra e de legação ou conclusão de tratados. Na crítica dessa explicação, conclui-se que essa teoria é a menos científica, pois desconhece que o Estado é uma pessoa jurídica completa, que se satisfaz a si mesmo, pelo que deve possuir não direitos isolados, mas a totalidade dos mesmos, que são necessários a sua existência e conservação;

b) Explica-se, também, a soberania não como posse de um certo número de direitos isolados, mas de um conjunto de direitos necessários à existência do Estado, pelo que a soberania é a unidade das forças do mesmo, como a unidade completa de todos os poderes do Estado;

c) Na Inglaterra e nos Estados Unidos, autores como Austin (*Lectures on Jurisprudence or the Philosophy of Positive Law*) e Cornwall Lewis têm a soberania como o poder de restringir os outros membros do corpo social a se conformar com a vontade soberana;

d) Jellinek critica as definições de soberania até então propostas, ocasião em que apresenta uma nova definição: é a qualidade do Estado em virtude da qual ele não pode ser obrigado juridicamente, a não ser por sua própria vontade;

e) Rosin, apesar de não rejeitar a teoria de Jellinek, substitui o vocábulo obrigação por determinação;

f) Haenel apresenta um esclarecimento segundo o qual a soberania consiste no direito de determinar livremente sua própria competência;

g) Em *La Souverainete et l'Etat Fédératif*, E. Borel vê na soberania a qualidade em que o estado tem o poder absoluto e supremo, que não reconhece qualquer outro poder acima dele, pelo que não se obriga, a não ser por sua própria e livre vontade.

Pois bem, como bem asseverado por JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, “A noção de soberania, como salienta Mouskheli, domina a teoria jurídica do Estado federal. Denota a distinção entre Estados-membros e Estado central, sendo que apenas este é considerado soberano; os Estados-membros têm de Estado a

denominação e não se distinguem de outras coletividades públicas inferiores, como comuna ou província, senão pela participação na formação da vontade federal”¹⁰⁸.

4.1.2.1.1 Da Distinção em Relação à Autonomia

Nos termos de JOSÉ BARRACHO¹⁰⁹, a soberania exerceu considerável influência na elaboração inicial da teoria do Estado federal, acrescentando que o Estado Federal fez surgir o Estado não soberano: O Estado membro, que é um Estado não soberano, com poder de dominação, dispondo de autonomia e não soberania, de onde se extrai a necessidade de delimitar os contornos diferenciadores dos institutos.

Em termos objetivos, pode-se afirmar que a soberania não se confunde com a autonomia, posto que aquela dá personalidade jurídica de direito público internacional ao Estado, ao passo que esta caracteriza os Estados-membros, dotados de personalidade jurídica de direito público interno, como entidades federativas componentes, por intermédio da atribuição de competências conhecidas, efetivamente marcadas, traçadas e apontadas pela Constituição.

Debruçando-se sobre a tarefa de definir contornos precisos à autonomia, visando à sua distinção da figura da soberania, JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO afirma que:

Dois aparecem como elementos fundamentais e básicos, qualificadores na autonomia federativa, não só da atividade administrativa permitida, mas das competências nascidas no corpo da Constituição:

- a) um que diz da existência de poderes governamentais próprios assentados em órgãos auto-organizados;
- b) outro que reconhece na posse de competências exclusivas capacidades originária de auto-administração.

A posição tanto é verdadeira na área do Estado Federal, da União, como dos Estados-membros federados. Quando a Constituição, na sua parte organizacional reconhece ou confere capacidade administrativa, assim o faz articulando competências, estabelecendo relações que obedecem ao princípio da hierarquia na medida das competências facultadas.¹¹⁰

¹⁰⁸ Idem, p. 21.

¹⁰⁹ Idem, p. 73.

¹¹⁰ Idem, p. 75.

Vale dizer, o reconhecimento da autonomia na estruturação do Estado federal, pressupõe a existência de comunidades parciais, dentro do qual, convém notar que ele se caracteriza pelo fato que os Estados membros possuem um certo grau de autonomia constitucional, através do qual o órgão legislativo de cada uma das partes componentes é competente em relação às matérias que estão definidas na Constituição.

RAUL MACHADO HORTA afirma que a autonomia do Estado membro é elemento essencial à configuração do Estado federal; no entanto, destaca haver dificuldade na conceituação do instituto enquanto princípio fundamental e essencial à organização federal¹¹¹.

A despeito disso, entende HORTA que a autonomia é figura de grande relevo no estudo do federalismo, uma vez que a caracteriza como “a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos”¹¹², normas estas que variam qualitativa e quantitativamente, na hierarquia e podem ser, materialmente estatutárias, legislativas ou constitucionais.

Por sua vez, JOSÉ BARRACHO afirma que a “A autonomia permite que as comunidades federadas conservem, cada uma, certa independência, que lhes permite efetuar a gestão de seus negócios”¹¹³. No entanto, entende que a participação na construção das decisões pelas unidades que compõem a federação é necessária, caso contrário existiria subordinação e não colaboração, circunstância que desfiguraria a federação.

Especificamente quanto aos limites impostos ao exercício da autonomia, JOSÉ BARRACHO atesta que “Existe o controle dessa autonomia, que se especifica sobre a legalidade constitucional do ato local, mas não sobre a oportunidade política. Convém lembrar que, no Estado federal, o Estado membro participa sempre na elaboração das leis federais”¹¹⁴.

Por fim, JOSÉ BARRACHO descreve os efeitos práticos e jurídicos decorrentes do reconhecimento da autonomia aos entes políticos, afirmando que “a

¹¹¹ HORTA, Raul Machado. **A Autonomia do Estado membro no Direito Constitucional Brasileiro**. Belo Horizonte, 1964, p. 13

¹¹² Idem, p. 15.

¹¹³ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. Cit. p. 50.

¹¹⁴ Idem, p. 51.

aplicabilidade do princípio da autonomia desdobra-se através do auto-governo, e da auto-administração, sendo que esta se efetiva por meio de organização própria, no que diz respeito a seu interesse peculiar, que abrange a autonomia financeira e a autonomia administrativa, por via da capacidade para organizar os serviços públicos locais.”¹¹⁵.

Em trabalho literário, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO estabeleceu um conceito relativo de autonomia, em consideração ao poder soberano, indicando que a “autonomia significa etimologicamente autogoverno (mais exatamente, governo de si próprio de acordo com regras por si próprio estabelecidas). Mas na linguagem usual do direito público significa governo de si próprio dentro de um âmbito fixado (e limitado) por um poder mais alto, o poder soberano”¹¹⁶.

Ato contínuo, PINTO FERREIRA pretendeu definir o instituto da autonomia, opondo-o à figura da soberania, para quem “soberania é uma realidade, autonomia é outra. A soberania é um poder de decisão em última instância. Assim foi o seu conceito estabelecido desde Rodin em 1576 em sua obra *Da República*. Disse Lê Fur: a soberania é um poder de decisão em última instância em matéria política em geral. Dir-se-á melhor: a soberania é um poder de decisão em última instância em matéria político-social e econômica em geral”¹¹⁷.

Isto posto, deve-se atentar que, em sendo figuras distintas, tanto o ente dotado de soberania quanto aquele que goza de autonomia devem atentar-se, mutuamente, aos limites do exercício das competências de cada qual.

É dizer, no caso da experiência pátria, ainda que a União detenha soberania para estabelecer normativas e obrigações aos demais entes públicos, bem como os seus súditos, há que se atentar ao campo de autonomia dos Estados-membros, Distrito Federal e Município, sob pena de ofender o princípio da autonomia dos entes políticos, como se verá em linhas seguintes.

¹¹⁵ Idem, p. 93.

¹¹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 62.

¹¹⁷ FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**, 6ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 277.

4.1.3. Das Características do Federalismo

VICTOR NUNES LEAL reconhece a dificuldade em se apontar a característica essencial das federações.

A caracterização do Estado federal é um problema tormentoso, pela dificuldade extrema de distingui-lo do Estado unitário descentralizado. Em ambos os casos notamos a coexistência, num mesmo território e sobre os mesmos cidadãos, de duas esferas de governo: a geral e a local. Por isso mesmo há de ser completada com esclarecimentos mais detalhados a fórmula de Bryce, cujo enunciado segue 'O que caracteriza o Estado federal é justamente o fato de, sobre o mesmo território e sobre as mesmas pessoas, se exercer, harmônica e simultaneamente, a ação política de dois governos distintos, o federal e o estadual'.¹¹⁸

Na tentativa de dirimir ou minizar a dificuldade retratada, JOSÉ BARRACHO informa que o Estado federal é simplesmente uma ampla forma de descentralização e de divisão territorial do poder, de caráter constitucional¹¹⁹.

Ademais, ocupa-se de enumerar as condições do processo federativo e os caracteres específicos da estrutura do Estado federal, quais sejam:

- a federação surge quando existem certos vínculos mais ou menos sólidos de união entre grupos que se incorporam ao Estado federal (raça, língua, contigüidade territorial, ideologia política, necessidade de defesa comum), sem que nenhum dos Estados federados sejam capazes de se satisfazer por si mesmos. Surgem aí princípios unificadores e tendências particularistas;
- o processo federativo cristaliza-se pelo pacto entre Estados, cujo conteúdo fixa-se por meio de um instrumento constitucional. Tal evento leva à necessidade de uma Constituição escrita nos Estados federais;
- duplicidade da ordem jurídica constitucional. Ao lado da Constituição da Unia, sobrevém as Constituições dos estados federados;

¹¹⁸ LEAL, Victor Nunes. **Problemas de Direito Público**, Forense, Rio de Janeiro, 1960, 1ed. p. 109.

¹¹⁹ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. Cit. p. 26.

- divisão de poderes entre a União e os Estados membros, através de uma divisão funcional e territorial;
- variedade da divisão territorial nas diversas federações;
- duplicidade de faculdades e de ordens jurídicas determinam como traço comum de uma Constituição federal uma dupla hierarquia judicial, com o surgimento de um Tribunal Constitucional que decida as competências jurídicas nos casos de conflitos internos da federação, entre a União e os Estados, entre os Estados entre si;
- dualidade de câmaras.

Uma vez estabelecidas tais premissas, BARRACHO cria um rol próprio de elementos caracterizadores do Estado Federativo, enumerando-os do seguinte modo:

A estrutura do Estado federal, apesar das diferenças concretas que ocorrem através dos diversos modelos que surgem, apresenta alguns pontos comuns:

- princípio federal que consiste no método de dividir os poderes, de modo que os governos centrais e regionais sejam, cada um dentro de sua esfera, coordenados e independentes;

- equilibrar a pluralidade com a unidade;
- manutenção da unidade do Estado, para que a descentralização não leve à dissolução da comunidade jurídica;
- o ato constituinte do Estado federal é um ato político que integra uma unidade conjunta com coletividade particulares;
- não há tratado nem pacto que dão origem contratual a essa unidade das partes, mas a Constituição surge como norma principal que tem eficácia e validade para dar suporte, também, aos ordenamentos locais;
- esta preeminência da Constituição federal não retira a atribuição dos estados particulares em elaborar a própria organização constitucional;
- a Constituição federal ordena uma distribuição de competências que determinam as relações entre a federação e os Estados;
- as relações decorrentes da distribuição de competências podem determinar:
 - a) participação: consiste no direito que têm os Estados membros de colaborar na formação e decisão dos órgãos federais;
 - b) coordenação.¹²⁰

Igualmente precisa a definição de ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, para quem:

¹²⁰ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. Cit. p. 24.

É o federalismo a fórmula histórico-pragmática de composição que permita harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência” Logo em seguida acrescenta que “não é a federação um conceito estático, amarrado a determinadas coordenadas históricas, mas sensível a flutuações nas estruturas políticas e econômicas de cada nação, modelando o grau de autonomias recíprocas e a extensão de suas competências segundo as variáveis ocorrentes em cada etapa de sua história¹²¹.

Por conseguinte, a despeito de existirem características gerais atinentes aos Estados que adotaram o federalismo como forma de Estado, há que se atentar às peculiaridades históricas do contexto que se pretende analisar, razão pela qual surge a necessidade de analisar as especificidades da forma federativa adotada pela República Federativa do Brasil.

No mesmo diapasão, pois, manifestou-se ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que, a respeito, assim leciona “a federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de forças, interesses e objetivos que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo”¹²².

Assim sendo, sustentando-se na doudas lições colacionadas, a união federativa possui, como verdadeiro Estado que é, a qualidade essencial da soberania; de diferente – como Federação – reconhece a subsistência de seus membros componentes – os Estados particulares – e em conseqüência, a co-participação destes, em escala maior ou menor, ao exercício de atribuições soberanas, - o que lhe dá um caráter diferente do Estado unitário.

As condições e limites postos ao exercício da soberania do poder federal, em vistas dos direitos reservados aos estados-membros da Federação, estão precisamente assentados e fundamentados na Constituição Federal e cabe aos Estados-membros exercer toda e qualquer ação desde que estas não estejam em desarmonia com interesses da União. É dizer, tudo depende da Constituição Federal – cujas disposições deverão ajustar-se, o melhor possível, aos dados históricos, e as relações existentes dos interesses e condições da vida política local para com a

¹²¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**, p.09.

¹²² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.84.

nacional e vice-versa, deixando aos estados, na organização prescrita, espaço bastante para o livre exercício do auto-governo.

Por tais razões e por tudo mais o que fora até aqui asseverado, oportuno destacar os seguintes pontos, no que diz respeito às condições do poder estadual:

a) A nenhum estado membro da federação assiste o direito de retirar-se da mesma, pois a Federação é sempre considerada uma organização perpétua e indissolúvel – cabendo ao poder central o direito de mantê-la, empregando o uso da força se necessário;

b) O estado membro de uma federação não tem o direito de declarar nula ou inexecutável qualquer lei ou ato do poder federal, ao contrário, é seu dever irrecusável respeitar a sua efetividade e execução;

c) É vedado aos estados federados fazer pacto ou convenção de natureza jurídica entre si, e mesmo quaisquer outros sobre matéria administrativa, judiciária e econômica de interesse local, só os podem fazer nos limites permitido pela Constituição Federal;

d) O fato de as coletividades públicas, que formam a federação, terem ou conservarem a denominação de estados, em nada altera a unidade do povo ou nação. Estes são apenas entidades de um caráter político administrativo, todo especial; mas todas elas constituindo um só povo ou nação – personificada na União ou Estado-federal.

e) Os Estados federados, sendo coletividades públicas, cujas atribuições se limitam à esfera do direito constitucional, não devem ter entre si relações do direito internacional, tais como, o direito de guerra, de legação, e semelhantes. Sendo assim, a União é a única pessoa jurídica do direito internacional.

4.2 Do Federalismo no Brasil

A Federação Brasileira é o regime livre e democrático, que os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, estabeleceram, decretaram e promulgaram pela constituição de 24 de Fevereiro de 1891. Nos termos desta, a nação brasileira adotou, como forma de Estado e de governo, sob o regime representativo, a

República Federativa proclamada a 15 de Novembro de 1889, constituindo-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em *Estados Unidos do Brasil*.

As palavras acima, contidas no art. 10 da referida Constituição, atestam a opção federativa e comprovam que sua existência jurídica não se originou de nenhum tratado ou pacto entre estados independentes, mas, diretamente, da vontade soberana da nação.

A implantação da república simbolizou em muitos aspectos a vitória daqueles que entendiam que a república só poderia ser viável com o federalismo, isto porque devido à extensão do país e a existência de disparidades regionais, somente o autogoverno possibilitaria o progresso dos recém-criados estados federados, o que por sua vez levaria ao progresso da nação.

A doutrina aponta que o elemento histórico volitivo do qual fez surgir a república seria o ponto de partida para o entendimento da Federação Brasileira, distinta da Federação Americana que historicamente era uma continuação da Confederação de Estados de 1777.

O ato do governo “*revolucionário*”, que autenticou a proclamação da República Federativa e declarou que as *províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficavam constituindo os Estados Unidos do Brasil*, não os investiu de direitos próprios irredutíveis, que lhes dessem o caráter de estados independentes; e o Congresso Constituinte, que veio logo depois e aprovou os intuitos e atos do movimento revolucionário, também não consignou na Constituição Federal nenhum poder ou prerrogativa, em favor dos Estados, além do que parecera indispensável para dar-lhes autonomia, como membros da federação.

Os elementos acima citados simbolizam uma circunstância histórica fundamental na formação da Federação Brasileira. Convém lembrar que a nação brasileira passara, subitamente, de Estado simples, unitário, monárquico, em que se achava organizado havia mais de dois terços de século, e funcionado sob o regime parlamentar, para o sistema composto, e o mais descentralizado de todos que é a república federativa, sob forma presidencial.

Por sua vez, a relação entre o governo federal e o governo estadual se constitui como um dos principais elementos definidores do bom funcionamento do regime federativo em qualquer país, dentre os quais se incluiu a então denominada República Federativa do Brasil.

Em momento histórico posterior, JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO¹²³ arremata que, na evolução do processo federativo brasileiro, com a Revolução de 1964 editou-se em 09 de abril de 1964 o Ato Institucional que mantinha a Constituição de 1946. Essa preservação, com a sucessão de Emendas, provocou reformas que desfiguraram o texto constitucional.

Com os Atos Institucionais, as Emendas Constitucionais, a legislação complementar, bem como a Constituição de 1967 e as alterações introduzidas pela Emenda n.1, de 17 de outubro de 1969, o federalismo passou por nova fase de centralização política e administrativa, com maior predomínio da União, com fortes repercussões na autonomia dos Estados membros e dos Municípios.

De relevo acentuar que a característica da Constituição de 1967, que se ampliou com a Emenda n.01/1969, era a preocupação com o desenvolvimento econômico e social e a segurança nacional, este já como conceito mais abrangente do que defesa. Outrossim, pregava o fortalecimento e a centralização do poder da União, reduzindo muito a autonomia dos Estados-membros, permitindo-lhe a ingerência nas finanças estaduais, através dos sistemas de fundos, cuja aplicação é planejada e fiscalizada pelos órgãos centrais.

Mais recentemente, com o advento da Carta de 1988, desenhou-se uma ordem institucional e federativa distinta da anterior, posto que propugna pela legitimação da democracia e o compromisso com a descentralização tributária para estados e municípios. Da primeira estratégia resultou uma engenharia constitucional consociativa em que prevaleceu a busca de consenso e a incorporação das demandas das minorias. A segunda moldou um novo federalismo, tornando-o uma das mais importantes bases da democracia reconstruída em 1988.

¹²³ BARACHO, José Alfredo de Oliveira, Ob. cit. p. 196.

4.3 Das Competências

Genericamente, entende-se por competência a faculdade, atribuída em lei, que uma entidade, órgão ou agente do Poder Público possui para emitir decisões, realizando suas funções.

O federalismo adotado pela República Federativa do Brasil pressupõe a repartição de competências entre os diferentes entes políticos.

4.3.1 Da Repartição de Competências

Considerando que o reconhecimento do federalismo pressupõe a divisão de competências entre os diferentes entes federados, há que se atentar que as bases sob as quais deve ser efetivada a repartição de tais atribuições entre o estado federal e seus membros variam de acordo com o que a Constituição determina.

Há que se acrescentar que, por força do convívio entre diferentes ordenamentos que se aplicam aos mesmos indivíduos, deve-se evitar o conflito entre as partes componentes do Estado, razão pela qual é estabelecido na Constituição um sistema de repartição de competências.

Em princípio, as questões de interesse geral são da competência do Estado federal, como regra geral, em virtude da competência que possui de determinar livremente todas as competências que demandam, diretamente, sua existência e conservação.

A participação dos Estados na soberania federal parte do pressuposto de que esses membros da comunidade federativa não são soberanos, pelo que possuem o caráter de Estado na sua definição conceitual e definitiva.

Isso posto, corroborando com os ensinamentos de PINTO FERREIRA¹²⁴, JOSÉ BARRACHO¹²⁵ afirma que a repartição de competências é fundamental para a doutrina jurídica do federalismo, complementando seu raciocínio com as lições de

¹²⁴ FERREIRA, Pinto. Ob. cit. p. 57.

¹²⁵ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. cit. p. 147.

LINHARES QUINTANA, para quem a discriminação de competências dá-se a partir de três critérios, quais sejam:

- 1 – enumeração detalhada e a mais completa possível de todas as matérias sobre as quais têm competência o governo central e os governos locais. Ao criticar essa solução, entende LINHARES QUINTANA¹²⁶ que este sistema representa o inconveniente de apresentar uma listagem taxativa que, por suas omissões, suscitará conflitos insolúveis;
- 2 – Enumeração detalhada, a mais completa possível, de todas as matérias sobre as quais tem competência o governo central, cabendo aos governos locais a competência sobre todas as não relacionadas, de maneira que os poderes remanescentes fiquem com os governos regionais. Tal perspectiva robustece a autonomia dos estados membros e constitui uma solução, pelo menos teórica, contra a centralização;
- 3 – Relação detalhada, a mais completa possível, de todas as matérias sobre as quais têm competência os governos locais, sendo que o governo central tem a competência sobre aquelas que não estiverem discriminadas; isto é, os poderes remanescentes são do governo nacional. Este sistema fortifica o poder central e facilita o robustecimento necessário à dinâmica federativa.

Para RAUL MACHADO HORTA, considerando que a autonomia demanda repartição constitucional de competência, com o objetivo de exercício e desenvolvimento da atividade normativa, tal será o esquema de repartição horizontal de competências¹²⁷:

- a) repartição exaustiva da competência de cada ordenamento;
- b) enumeração da competência da União e atribuição dos Estados dos poderes reservados ou não enumerados;
- c) enumeração da competência dos Estados membros e atribuição à União dos poderes reservados.

Sobre a problemática, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, propunha que a partilha de competências própria do reconhecimento da autonomia dos entes federados do poder regional dar-se-ia por duas técnicas principais:

¹²⁶ QUINTANA, Linhares. **Tratado de La Ciencia Del Derecho Constitucional**. Argentino Y Comparado. Tomo VI, Editorial Alfa, Buenos Aires, 1956, p. 216. Citado por BARRACHO, José Alfredo de Oliveira, Ob. cit. p. 35.

¹²⁷ HORTA, Raul Machado. Ob. cit. p. 50/51.

Uma, a da reserva de matérias à União ou aos Estados, daí a competência reservada ou exclusiva da União ou dos Estados. Nesse caso, somente quem recebeu a competência pode dispor sobre a matéria, com exclusão de qualquer outro. Daí, por exemplo, o poder constituído da União não poder invadir a esfera de competência dos Estados, sob pena de inconstitucionalidade. Esta técnica é chamada de repartição horizontal, porque separa competências como se separasse setores no horizonte governamental.

Por vezes, a mesma matéria é deixada ao alcance de um (união) ou de outro (estados). Diz-se que têm competência concorrente. A competência dos Estados, em certas hipóteses, só existe antes ou na falta de manifestação da União. É uma competência supletiva, então.

Outra técnica, chamada de repartição vertical, consiste em distinguir níveis em relação a determinada matéria. Atribui, pois, a mesma matéria à União e aos Estados mas em níveis diferentes que se superpõem. Assim, por exemplo, à União se dá a determinação de diretrizes e bases ou a fixação de normas gerais e aos Estados o seu desdobramento e complementação. Neste caso, costuma-se dizer que o Estado tem competência complementar.¹²⁸

Além disso, via de regra, a competência é dividida pelo critério da predominância do interesse¹²⁹. Assim, as matérias pertinentes ao interesse nacional serão atribuídas ao órgão central, enquanto aos entes descentralizados serão deixadas as matérias relacionadas aos interesses regionais ou locais.

A utilização do critério da predominância do interesse não é pacífica, pois tal conceito contém, ainda, problemas, sob o ponto de vista prático, posto que há temas que, a despeito de sua extensão nacional, refletem-se de forma acentuada em uma ou outra parcela do território do país, exigindo tratamento diferenciado, a ser estabelecido pelo órgão regional. Por outro lado, há assuntos que não são de interesse geral, mas pedem tratamento nacional, pois interessam a mais de um ente descentralizado.

4.3.2 Das Espécies de Competência

Partindo-se do modelo de repartição de competências adotado pela Constituição de 1988, constata-se a existência de duas manifestações para o exercício

¹²⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 59.

¹²⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo, Ed.Revista dos Tribunais, 1989, p.413.

da competência, quais sejam, a competência legislativa e a administrativa. A primeira se expressa no poder de estabelecer o regramento de dado tema por intermédio de leis em sentido estrito, ao passo que a segunda cuida da atuação concreta do ente, que tem o poder de editar normas individuais, ou seja, atos administrativos.

A Constituição brasileira de 1988, na esteira do aperfeiçoamento da organização política, estabeleceu um complexo sistema de repartição de competências, de modo que a competência legislativa, sobre a qual restringir-se-á o presente estudo, apresenta-se de três formas distintas, a saber: a) competência privativa; b) competência concorrente; c) competência suplementar. A competência administrativa, por sua vez, apresenta-se apenas como competência privativa ou como competência comum.

Entende-se por competência legislativa privativa a que cabe, exclusivamente, a um ente componente do Estado Federal, representada pelas competências da União estabelecidas no art. 22 da Carta Magna, a remanescente dos Estados, a competência do Município para legislar sobre assuntos de interesse local, as competências de cada ente para estabelecer tributos e para definir a organização administrativa.

Quanto aos tributos, a Constituição traz um conjunto específico de princípios e regras que definem, à parte, um sistema de repartição de competências tributárias. No tocante à organização administrativa, os entes componentes do Estado Federal têm autonomia para estabelecer o regramento de suas próprias organizações, desde que respeitada a Constituição Federal e as normas de caráter geral que transcendem a especificidade do interesse do órgão central e se incluem nas providências necessárias a todo o Estado.

A competência legislativa concorrente, por sua vez, é a que cabe a mais de uma categoria de entes componentes da Federação. Cuida-se do rol apresentado no artigo 24 da Carta Política.

A Constituição Federal divide a competência para estabelecer normas gerais, que cabe à União, e a competência para editar normas suplementares, específicas, que cabe aos Estados e dos Municípios.

Apresentam-se dois campos bem definidos, não podendo a União produzir normas que não sejam gerais. Por outro lado, os Estados e os Municípios podem

legislar plenamente sobre estas matérias, prevendo normas gerais e normas específicas, desde que não tenha a União exercido o seu poder.

Contudo, se for editada pela União lei com as normas gerais, as legislações estadual e municipal terão sua eficácia suspensa, naquilo que conflitar com a nova Lei., por força do que preceitua o artigo 24¹³⁰ da Carta Magna.

No que tange à competência legislativa suplementar, entende-se que é a que dá a determinado ente o poder de suplementar a legislação produzida por outro. O poder, aqui, é mais restrito e se submete aos limites traçados pelo ente que tem originariamente a competência.

Além da competência dos Estados no âmbito da legitimação concorrente, está aqui incluída a previsão de o Município suplementar a legislação federal e estadual, no que couber, nos termos do que preceitua o artigo 30, II da Carta Maior.

Enquanto que o sistema de delegação parte da União para os Estados, em que aquela transfere competências a estes, traz a Carta Maior instrumento que faculta os Municípios imiscuírem-se nas competências legislativas dos supra citados entes. Tal

¹³⁰ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II - orçamento;

III - juntas comerciais;

IV - custas dos serviços forenses;

V - produção e consumo;

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

IX - educação, cultura, ensino e desporto;

X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;

XI - procedimentos em matéria processual;

XII - previdência social, proteção e defesa da saúde;

XIII - assistência jurídica e Defensoria pública;

XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;

XV - proteção à infância e à juventude;

XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

ampliação de competência se dá pelo poder de suplementar a legislação estadual e federal, naquilo que couber.

Discorrendo sobre a temática, ALEXANDRE DE MORAES leciona:

Assim, a Constituição Federal prevê a chamada competência suplementar dos municípios, consistente na autorização de regulamentar as normas legislativas federais ou estaduais, para ajustar sua execução a peculiaridades locais, sempre em concordância com aquelas e desde que presente o requisito primordial de fixação de competência desse ente federativo: interesse local.¹³¹

É oportuno salientar que, a despeito de o artigo 24 da Constituição não ter feito referência aos Municípios, estes também têm competência para suplementar as normas gerais federais.

A esse respeito diz CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA que se pode falar numa tríplice atuação legislativa, senão vejamos:

Nos termos do artigo 30, II, da Constituição da República, ao Estado-membro compete suplementar as normas gerais expedidas pela União relativamente às matérias listadas no artigo 24, e ao Município compete suplementar a legislação da União e dos Estados-membros ´no que couber. Significa, pois, afirmar que naquilo que for de ´peculiar ou predominante interesse municipal` o Município pode acrescentar, adicionar pontos ou questões não tratadas nem consideradas de competência das demais entidades em suas respectivas legislações.¹³²

Assim, portanto, na hipótese de competência legislativa concorrente a União fixa normas gerais que são condicionantes da legislação suplementar.

4.4. Dos Estados Membros

Historicamente, os atuais Estados-membros derivam das províncias do Império e do Reino Único, do mesmo modo que estas províncias derivam das antigas capitanias. Assim sendo, o governo regional tem raízes históricas remontando há cerca

¹³¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2001, p. 24.

¹³² ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Ob. cit. p. 250.

de quatrocentos anos; o Estado federado tem uma longa história, provindo em linha reta das antigas províncias, do mesmo modo que estas derivam das capitanias.

Neste prisma, dentre os poderes próprios do Estado-membro, pode-se afirmar que o de maior destaque é o auto-governo e suas implicações no cenário federativo, posto que deve observar uma série de limitações impostas pela Carta Constitucional federal.

Assim, revela-se expressivo, a propósito do tema, o magistério de JOSÉ AFONSO DA SILVA, que evidencia que a autonomia dos Estados membros, assegurada pela Constituição, efetiva-se na capacidade de auto-organização, auto-governo e auto-administração; que se assenta em Constituição própria e competência normativa¹³³,.

Recorde-se, todavia, que a despeito de os Estados-Membros serem entes políticos dotados de autonomia, e portanto de auto-governo, o exercício das atribuições constitucionalmente postas a eles não é ilimitada.

Dentre as competências outorgadas aos Estados-membros está a de se auto-organizar, o que se manifesta por intermédio de criação de Constituição própria e leis promulgadas por poder Legislativo estadual. Tal realidade pressupõe, primeiramente, a existência de poder constituinte de cada Estado membro, de onde, segundo ensinamento de JOSÉ AFONSO DA SILVA, “surge o primeiro problema de organização, qual seja, o dos limites do constituinte estadual.”¹³⁴.

O acerto de tal raciocínio também foi lembrado por RAUL MACHADO HORTA, para quem as normas da Constituição total fixam princípios essenciais para o estado membro, sem que essa limitação vá acabar com sua capacidade própria de auto-organização. A repartição de competências relaciona-se com a autonomia do Estado-membro e, ao mesmo tempo, assegura-o o campo inerente aos poderes reservados, permitindo a entrada do Estado membro nos domínios da legislação fundamental de suas normas gerais¹³⁵.

¹³³ SILVA, José Afonso da. **O Estado-membro na Constituição Federal**, Revista de Direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 16, abril/junho, 1971, p. 15.

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 148.

¹³⁵ HORTA, Raul Machado. **A autonomia do Estado Membro no Direito Constitucional Brasileiro**, p. 64.

A título de complementação, nos termos de HORTA, “a Constituição total, no sentido em que preconizamos o emprego do termo, deve ser entendida como o setor da Constituição Federal formado pelo conjunto das normas centrais, selecionadas pelo constituinte, para ulterior projeção no Estado membro sem organiza-lo integralmente”¹³⁶.

Á guisa do entendimento retro ilustrado, JOSÉ BARRACHO, anota que “o processo legislativo inspirado pela Constituição federal, que fundamenta toda a validade da ordem jurídica global, é aplicável aos Estados membros e Municípios.”¹³⁷

De modo enfático e de usual compreensão, da ensinança de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO destaca-se que:

Na estrutura federativa brasileira, a autonomia do Estado federado importa em auto-organização. Cada Estado federado se rege por uma Constituição que o seu poder constituinte estabelece. Mas este poder constituinte do Estado-Membro não é originário, é decorrente do Poder Constituinte originário que gerou como federativa a Constituição brasileira. Não é, pois, um poder ilimitado. Ao contrário, é um poder de auto-organização estritamente delimitado pela Constituição Federal, que, inclusive, já fixa diretamente boa parte da estruturação estadual.

Com efeito, por um lado, a Constituição federal impõe aos Estados a observância, sob pena de intervenção federal, de alguns princípios que devem ser adaptados pelo constituinte estadual às peculiaridades locais.¹³⁸

4.5. Dos Municípios

Ocupando-se da análise da figura dos municípios, ainda na década de 60, ATALIBA NOGUEIRA¹³⁹ asseverava ser o município uma associação natural e legal dos vizinhos para obtenção, no respectivo termo, dos serviços comuns, concluindo que as principais características do ente municipal são seu caráter corporativo; associação e não circunscrição; corporação territorial; enquanto associação natural passa a ser reconhecido pelo Estado, do que decorre sua transformação em associação legal.

¹³⁶ Idem, p. 67.

¹³⁷ BARRACHO, José Alfredo de Oliveira. Ob. cit, p. 72.

¹³⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 62.

¹³⁹ NOGUEIRA, Ataliba, **Teoria do Município**, Revista de direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, outubro/dezembro, 1968, vol. 6, pp. 7 e ss.

No entanto, a relevância e a importância da figura do município na estrutura política brasileira somente foi realçada por ORLANDO M. CARVALHO, ao explicar o quanto segue:

Não podemos, pois, deixar de lado as condições atuais que acompanharam determinadas formas jurídicas do municipalismo mineiro. Completando o estudo estático da instituição, é necessário aviventá-lo, expondo como a prática do governo local constituiu eixo da política brasileira em todos os tempos, favorecida ou peiada, quando a política do centro desejava exercer maior ou menor pressão sobre as formas de governo regional, provincial ou estadual, como quiserem.¹⁴⁰

Historicamente, a figura dos municípios encontra origem nas constantes e históricas reivindicações das comunidades locais contra a preponderância do poder central, bem como no pleito de reconhecimento de autonomia de tais comunidades. Diante de tal característica, passou-se a reconhecer que a autonomia municipal tem sido um dado presente nas discussões em torno do município, perspectiva esta que assume alcance político.

Cabe obtemperar que, a respeito do tema ora versado, o Estado surgiu antes do Município, e, na realidade brasileira, as raízes dos municípios se prendem aos antigos Conselhos ibéricos. Com o governo-geral adotado no Brasil em 1549 se incorporou o regime municipal. Dominavam na época as Ordenações Manuelinas, e o regime municipal era apenas uma cópia do sistema adotado em Portugal, mais tarde submetendo-se às Ordenações Filipinas, no início do século XVII. Estas regularam em seu Livro I, Título LXVI, a vida municipal brasileira, de permeio com a legislação complementar, até a data do Império.

As Câmaras Municipais agiam através de seus Senados e exerciam a administração da comuna, marcavam taxas, impunham fintas, faziam obras e tinham a mais marcante influência política.

A Constituição do Império de 1824 consignava três artigos expressos a propósito dos municípios, organizando o funcionamento do governo econômico e municipal das cidades e vilas.

¹⁴⁰ CARVALHO, Orlando M. **O Município Mineiro em Face das Constituições**, Edição Amigos do Livro, Belo Horizonte, 1968, pp. 24/25.

A Constituição de 1891 manteve a autonomia municipal, determinando que os Estados-membros deveriam assegurar a “autonomia dos municípios, em tudo quanto respeitasse ao seu peculiar interesse”.

Com a Revolução de 1930, o Código dos Interventores estabeleceu normas gerais para a organização municipal, e, seguidamente, a Constituição de 1934 especificou com detalhes as bases da organização municipal, prescrevendo a eletividade dos prefeitos e das Câmaras Municipais, a competência dos Municípios para a decretação dos impostos e taxas, a arrecadação e aplicação de suas rendas, resguardando a autonomia e peculiar interesse das comunas.

A Carta política de 1937 eliminou a autonomia municipal, uma vez que determinou a nomeação dos prefeitos pelo Executivo estadual, embora ressaltando a competência tributária dos Municípios.

A Constituição de 1946 reafirmou a autonomia dos municípios, que seria assegurada pela eleição dos prefeitos e dos vereadores; pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse; pela decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e à aplicação das suas rendas; pela organização dos serviços públicos locais.

Acerca do tema igualmente pronunciou-se GERALDO ATALIBA, no contexto da década de 70, nos seguintes dizeres:

De 1946 para cá nós tivemos emendas constitucionais, textos constitucionais, atos institucionais que vieram limitando a autonomia municipal, até a configuração que a Emenda n. 1 dá à autonomia municipal. Entretanto, como ela vem afirmada ainda como princípio, embora depois venha a ser restringida em múltiplos aspectos – pois o conteúdo substancial da autonomia municipal reside no seu direito administrativo e financeiro autônomo, hoje limitado de uma maneira tremenda pelo próprio texto constitucional – nós julgamos necessário deixar sempre sublinhado, como princípio de exegese que a autonomia municipal, a despeito de tudo, ainda é um princípio constitucional basilar, que está firmado solenemente.¹⁴¹

Encampando semelhante entendimento, HELY LOPES MEIRELLES acentuou que a figura do município assumia caráter especial de entidade componente

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Regime Constitucional do Município**, Cadernos de Direito Municipal, Revista de Direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, abril/junho, 1976, nº 12, p. 273

da Federação. Tal perspectiva, que atribuiu ao ente municipal reconhecimento no sistema jurídico constitucional, bem como ampla autonomia político-administrativa, vem apontar as diferenças de outras federações em que é tido como circunscrição territorial meramente administrativa¹⁴².

Referido autor assevera que a autonomia municipal, no direito brasileiro, não é delegação do Estado-membro, mas um direito próprio, consagrado pelo texto constitucional.

Especificamente quanto à forma pela qual a Constituição de 1967 e a anterior disciplinaram os poderes, os limites de atuação e a forma de reconhecimento da autonomia municipal, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, avultou que:

A Constituição brasileira de 1967, no que segue a anterior, não se contenta em estabelecer a federação, descentralizando o todo, estabelece também o municipalismo, impondo a descentralização das partes. Há em nossa Constituição três ordens e não duas, como é normal no Estado federal. Em primeiro lugar, a ordem total – a União – em segundo lugar, ordens regionais – os Estados – em terceiro lugar, ordens locais – os Municípios. A ordem total ao mesmo tempo que prevê e reconhece os Estados, dando-lhes competências e rendas, prevê e reconhece os Municípios, entidades intra-estaduais, conferindo-lhes competências e rendas. E, ao fixar os limites do poder de auto-organização estadual, cuida de reservar certo campo a essas entidades locais. Sem dúvida, resta uma diferença básica entre os Estados e os Municípios em face do ordenamento total: têm aqueles, não têm estes, auto-organização.¹⁴³

Percebe-se, portanto, que já em 1967, com o advento da carta constitucional da época, ao município já havia se atribuído o status de entidade política, de existência prevista como necessária, com autonomia e competência mínima rigidamente estabelecida, posto que a então Constituição Federal previu o Município como entidade preexistente necessária, na medida em que lhe conferia competência e lhe discriminava rendas.

¹⁴² MEIRELLES, Hely Lopes. **O Regime Municipal Brasileiro**, Revista de Direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1970, janeiro/março, nº 11, p. 283.

¹⁴³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, Ob. Cit. p. 55.

A Constituição de 1988 realizou uma autêntica revolução municipalista, uma vez que, além de ter resguardado a autônoma Municipal pela eletividade de seus órgãos, ampliou a sua força econômica e financeira.

Consoante lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, em referência à Carta de 1988, afirmou que “as Constituições até agora outorgavam aos Municípios só governo próprio e a competência exclusiva, que correspondem ao mínimo para que uma entidade territorial tenha autonomia constitucional”¹⁴⁴.

Assim, com o advento da nova ordem constitucional, atualmente vigente, reconheceu-se aos municípios poder de auto-organização, ao lado do governo próprio e das competências exclusivas, e ainda, com a ampliação destas últimas.

Fundamental que se reflita, oportunamente, que a Constituição Federal de 1988 orientou-se na enunciação de diversos princípios constitucionais da União, estabelecendo, além da autonomia municipal, constante nos artigos 18¹⁴⁵, 29¹⁴⁶ e 34, VII, c¹⁴⁷, o seguinte: a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático; b) direitos da pessoa humana; c) prestação de contas da administração pública, direta e

¹⁴⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Malheiros: São Paulo, 24. ed. p. 640.

¹⁴⁵ Art. 18: A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º - Brasília é a Capital Federal.

§ 2º - Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º - Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

¹⁴⁶ Art. 29: O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

(...)

¹⁴⁷ Art. 34: A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

(...)

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

(...)

c) autonomia municipal;

indireta, vale dizer, propugnava pela manutenção da autonomia municipal, enfatizando-a por muitas vezes.

4.6.Da Igualdade entre os entes políticos

Uma vez estabelecido que a pedra de toque do sistema federativo de Estado é a divisão de competências entre os diferentes entes políticos do mesmo Estado, e ainda, que caberia à Carta Constitucional a função de discriminar tais funções e aos poderes regionais e locais a observância de tais postulados, surge a controvérsia acerca de eventual preponderância, superioridade hierárquica entre os diferentes entes governamentais.

Muitos doutrinadores ocuparam-se do estudo do tema, cabendo mencionar que não consenso no âmbito da Ciência do Direito quanto à questão ora posta.

Traçadas estas linhas gerais, significativa a contribuição de ROQUE CARRAZZA, ocupando lugar de destaque dentre os defensores da ausência de hierarquia entre os entes federativos, e portanto, da isonomia dos mesmos, senão vejamos:

Vimos que o Brasil é um Estado Federal, em que a União e os Estados-membros ocupa, juridicamente, o mesmo plano hierárquico. Daí porque devem receber tratamento jurídico-formal isonômico.

Esta igualdade jurídica – como bem demonstrou Souto Maior Borges – absolutamente não significa que a União e os Estados se confundem, mas apenas, que suas atribuições, conquanto diversas, correspondem a feixes de competências postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na Lex Major. As diferenças entre eles não estão, repetimos, nos níveis hierárquicos que ocupam; estão, sim, nas competências distintas que receberam da própria Constituição.

Laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.¹⁴⁸

¹⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 7ª ed. p. 97.

Vale dizer, consoante magistrado do referido autor, nenhuma das pessoas políticas da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – sobrepõe-se às demais, apesar de ser do conhecimento de todos que a União foi beneficiada constitucionalmente com um plexo de competências maior que a dos Estados e Municípios.

Transparece nítido para MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI essa posição, posto que:

No Estado do tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas parciais (central, estadual e municipal, no caso brasileiro) é corolário lógico e necessário de descentralização dinâmica. Se a ordem jurídica válida apenas para o município (descentralização estática) nasce de fonte jurídica também municipal, por meio de órgãos estatais eleitos pelos municípios (descentralização dinâmica), não pode haver hierarquia ou relação de supra-ordenação de um poder parcial sobre outro. Caso houvesse, a descentralização dinâmica, característica essencial do federalismo, estaria prejudicada.

Há, sim, a subordinação das três ordens parciais a uma ordem jurídica total, ou nacional, de que são expressão mais evidente, dentre outros, os preceitos constitucionais que consagram o federalismo e a república. Ela marca o relativismo das autonomias que convivem num Estado federal.¹⁴⁹

Seria inadvertido, nessa esteira, pensar que a possibilidade de intervenção federal nos Estados-membros se trata de corolário da desigualdade entre os entes federados, atribuindo-se à União posição de supremacia face aos demais. Isso porque tal possibilidade não passa de exceção à regra da isonomia, não podendo ser alçada à paradigma da ausência de isonomia.

É o que anota JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, ao se ocupar do estudo do federalismo, na acepção adotada pelo sistema pátrio, nos seguintes dizeres:

Preconceito originário da tendência para aceitação acrítica de categorias, conceitos e critérios válidos para ciências pré ou extrajurídicas supõe que, na federação brasileira, os Estados-membros se situam abaixo da União. Da constatação da desigualdade política, parte-se para a sustentação da desigualdade jurídica entre a União e os Estados-membros.

¹⁴⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 9-12.

Esse preconceito decorre da introdução, na análise jurídica, de formulações econômicas, políticas e sociológicas, tão inadvertida, quanto descabida. Ao contaminar a pureza metodológica que deve presidir a elaboração da teoria do direito, mostra-se incompatível com o estágio atual do conhecimento científico.

A serviço dessa inadvertência, coloca-se a afirmação de que a prova da supremacia jurídica e política da União, seria a possibilidade de intervenção federal nos Estados (Emenda Constitucional n. 1/69, art. 10).

Todavia, essa faculdade é excepcional e estritíssima no direito brasileiro. Conseqüentemente, essa exceção confirma a igualdade jurídica da União e dos Estados-membros – princípio fundamental na federação brasileira – para os casos não excetuados. A faculdade de intervir conferida à União é excepcional, confirmando portanto a regra da igualdade jurídica entre as pessoas políticas constitucionais.¹⁵⁰

Para arrematar, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em referência a então Constituição de 1967/1969, argumentou o quanto segue:

A posição doutrinária que, partindo da maior extensão e complexidade das atribuições constitucionais da União, sustenta que essa característica necessariamente conduziria à conclusão pelo desnivelamento jurídico na estruturação das pessoas constitucionais (União, Estados-membros e Municípios) representa um aspecto ou manifestação particular de preconceito que atua, consoante exposto, por transposição indevida de considerações extrajudiciais para o âmbito do direito. Não têm procedência objeções à igualdade fundadas na diversidade das atribuições das pessoas constitucionais.

A diversidade das atribuições, a sua maior ou menor complexidade não interferem com a radical igualdade no regime jurídico das pessoas constitucionais e sobretudo no seu mútuo relacionamento.

Tanto a União, quanto os Estados-membros e Municípios são criaturas da Constituição. [...] Assim como a Constituição discrimina as atribuições legislativas ou não da União, estabelece o princípio basilar do sistema federal de governo, da autonomia dos Estados-membros, os quais se organizam e regem pelas Constituições e leis que adotarem, sendo-lhes conferidos todos os poderes que explícita ou implicitamente não lhe sejam vedados pela Constituição. Por outro lado, os Municípios não têm a sua existência decorrente de uma simples delegação administrativa do Estado-membro, porque a sua autonomia é alçada à eminência de um princípio constitucional expresso. Dessa autonomia municipal – cuja observância é obrigatória para a União e para os Estados-membros – resulta a competência para o autogoverno, a administração própria que respeite ao peculiar interesse municipal. No Brasil, o Município coexiste com a União e

¹⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 22.

os Estados-membros numa área de competência exclusiva constitucionalmente fixada. Nesses termos, toda lei federal, estadual ou municipal funda a sua validade na Constituição Federal.¹⁵¹

Nesse norte, de nenhuma censura é passível a alegação de que a igualdade jurídica não significa identidade de atribuições constitucionalmente fixadas para a União, Estados-membros e Municípios, mas tão-só que essas atribuições, embora diversas, correspondem todas a enunciados de competência, postos em atuação mediante princípios e normas estabelecidos na própria Constituição Federal.

Nesse sentido material ou substancial o princípio de isonomia significa que, dado o rígido esquema constitucional de repartição de competências, todas as leis do país, nos seus respectivos âmbitos de validade estão subordinadas à Constituição.

Pode-se alegar, contra a existência do princípio de isonomia das entidades do Estado federal, que a ordem jurídica da União é abrangente e que a dos Estados-membros e Municípios é parcial e limitada aos respectivos territórios.¹⁵²

Para SACHA CALMON, tal objeção contudo não teria cabimento, porque o princípio da isonomia jurídica das entidades constitucionais é estudado aqui com o significado rigoroso de que todas as atribuições legislativas ou não, da União, Estados-membros e Municípios são disciplinadas na Constituição Federal, para ao final afirmar que “Não há assim hierarquização entre normas emanadas da União, Estados-membros e Municípios. A própria igualdade entre a União e os Estados, princípio fundamental e basilar da federação, já implica por si só e em princípio, na inviabilidade jurídica de hierarquia – e pois, desigualdade – entre as normas federais, estaduais e municipais”¹⁵³.

¹⁵¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 7.

¹⁵² Cf. Pontes de Miranda. **Comentários à Constituição de 1946**, 2ªed., Max Limonad, São Paulo, 1953, vol. 1, pp. 160 e 161: “Quanto à constitucionalidade, todas as entidades do Estado federal são igualmente subordinadas, porque a Constituição incide, com igual força, em todas. Não é o mesmo dizer, como pretende Hans Kelsen, que o Estado e coletividades-membros sejam juridicamente iguais (Allgemeine Staatslehre, 109 s.; Die Bundesexekution, Festgabe für Fritz Fleiner, 127 s.). Que significaria serem juridicamente iguais, se a ordem jurídica de um é abrangente, e a outra, parcial, limitada ao território de entidade componente, e se as atribuições legislativas são diferentes? Se juridicamente iguais significa que todas as leis devem ser conferidas com a Constituição, então é aceitável a expressão, e todas serão, por seu turno, inclusive a Constituição, igualmente conferíveis com o direito das gentes”

¹⁵³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 12.

No mesmo diapasão, PAULO DE BARROS CARVALHO deixa ensinado que, acerca do nivelamento jurídico entre as leis da União, Estados-membros e Municípios, a distinção entre as respectivas competências reside na diversidade de âmbitos de incidência e não em níveis hierárquicos, concluindo pelo tratamento formal isônomo das pessoas políticas criadas pela Constituição e dela extraindo as suas competências e faculdades¹⁵⁴.

Por fim e ao cabo, em se adotando a corrente em voga, tem-se que o princípio de isonomia entre as pessoas constitucionais significa essencialmente que a União, Estados-membros e Municípios são entidades cuja existência está constitucionalmente prevista, reguladas também as condições de sua atuação e que a competência dessas entidades políticas da federação está constitucionalmente fixada, com prevalecimento do critério da rigidez, inexistindo supremacia da União sobre os Estados-membros e Municípios em face dos rígidos critérios constitucionais de repartição de competências.

Assim sendo, poder-se-ia atestar que “o princípio de isonomia entre as pessoas político-constitucionais, na federação brasileira, é um princípio implícito que decorre do sistema federal de governo e do mecanismo constitucional de repartição de competências legislativas. Deflui portanto, do princípio expresso da competência dessas entidades constitucionais.”¹⁵⁵.

Aplicando a teoria acima citada no âmbito do direito tributário, MARCELO CARON BAPTISTA assinala que “a predominância da mentalidade de que a competência tributária dos Municípios está sujeita aos desmandos do legislador infraconstitucional federal, que avoca para si o poder de alterá-la e derroga-la, violando flagrantemente os preceitos constitucionais, e atacando por diversas vezes o princípio da autonomia municipal”¹⁵⁶ afronta a ordem jurídica constitucional.

Ao contrário das opiniões doutrinárias acima assentes, PINTO FERREIRA, propugnava, inicialmente, pela superioridade não só política, mas também jurídica da

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**, Lael, São Paulo, 1974, p. 128.

¹⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Ob. cit. p. 21.

¹⁵⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 227.

União na estrutura federal, pronunciando-se assim pela negação da igualdade¹⁵⁷. No mesmo sentido, asseverou que “sem dúvida alguma o Estado federal consagra uma repartição de competências, porém nesta repartição se evidencia a superioridade jurídica da União, que dispõe de meios de atuação contra os Estados-Membros através da instituição chamada de intervenção federal.”¹⁵⁸

Esta posição foi posteriormente revista pelo ilustre e acatado publicista, entendendo que “há realmente um princípio da isonomia ou de igualdade das pessoas político-constitucionais, que informa e orienta o princípio federal no regime brasileiro. Tal princípio é próprio da estrutura do regime, é, portanto, estrutural, essencial ao nosso regime constitucional, o seu desrespeito importa em ruptura do sistema”¹⁵⁹

¹⁵⁷ FERREIRA, Pinto. **Princípios gerais do direito constitucional moderno**, 3.ed. José Konfino, Rio de Janeiro, t. II, pp. 734, 749 e 775.

¹⁵⁸ FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**, p. 264.

¹⁵⁹ FERREIRA, Pinto. artigo in *Revista de Direito Público*, vol. 18, p. 42.

5. DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

5.1 Do Conceito de Competência

Cumprindo, inicialmente, consignar que a acepção do termo competência não se confunde com o significado da expressão “poder”. Isso porque, contrariamente aos efeitos próprios da competência, a figura do “poder” pressupõe o exercício de prerrogativas ilimitadas.

Todavia, há que se ressaltar que grande parte da doutrina tem defendido a não distinção entre os termos, em função do autoritarismo do Estado, ao se referir ao exercício do poder como aspecto da soberania estatal, o que não será objeto de profundas análises pelo presente

Nesse contexto, vale a transcrição dos ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER:

A especialização das funções do Estado, leva-o à divisão do Poder. O Estado, utilizando o instrumental de suas regras jurídicas, cria, em si mesmo, órgãos para o exercício das funções específicas (ex.: Presidência da República, Ministério da Fazenda, Senado, Câmara dos Deputados, etc) e muitas vezes confere personalidade jurídica a estes órgãos (ex. Estados federados, Municípios, autarquias, etc).

Estes órgãos, com ou sem personalidade jurídica, exercem o Poder – não como um direito cujo uso lhes assiste – mas como um dos elementos essenciais aos quais eles (órgãos) devem sua existência. O órgão não é titular de um ‘direito’ ao Poder. O órgão, por sua própria natureza de *órgão funcional* do Ser Social (Estado), tem imediata e conaturalmente à sua existência, uma *parcela* do Poder: aquela que foi delimitada pelas regras jurídicas que criaram o órgão e disciplinaram a sua função específica. Essa parcela de Poder é a *competência*.

[...]

Com exceção de um único órgão, todos os demais órgãos são entidades *jurídicas*, com ou sem personalidade jurídica, criadas pelo Estado. O único órgão que não é jurídico (pois, por seu intermédio, o Estado criou a *primeira* regra jurídica ou primeiro sistema de regras jurídicas) e que exerce o Poder em toda a sua plenitude, sem qualquer limitação, é a *assembleia constituinte* e sua produção jurídica é a Constituição.

O Estado, por intermédio deste primeiro órgão não-jurídico, cria outros órgãos e como estes outros órgãos são criados com o instrumental daquelas regras jurídicas constitucionais, eles são necessariamente órgãos *jurídicos* e como tais regrados ou disciplinados por aquelas regras jurídicas. Estas regras jurídicas criando o órgão, atribuíram-lhe uma função específica e disciplinaram (limitaram) o exercício do Poder necessário à atuação dinâmica daquela função. Esta parcela de Poder que pode ser exercido pelo órgão dentro do campo de sua função, cujos limites foram regrados pelas regras jurídicas que o criaram, é a *competência*.

Nos Estados modernos, o órgão não-jurídico (assembleia constituinte) costuma criar diversos órgãos jurídicos cujas distintas funções podem ser reunidas em três gêneros: Legislativa, Executiva e Judiciária. É interessante notar que os órgãos jurídicos de função legislativa continuarão a ampliar e desenvolver aquele sistema original de regras jurídicas (Constituição) pela criação de novas regras jurídicas, porém estas novas regras jurídicas têm a sua juridicidade *condicionada à competência* do órgão jurídico criador.¹⁶⁰

Nesse compasso, oportuno destacar que, enquanto os cidadãos podem fazer tudo aquilo que não lhes é vedado pela lei – *lato sensu* – por força do princípio da legalidade as entidades de organização do Estado somente podem fazer aquilo que a Constituição lhes permite¹⁶¹.

No mesmo sentido, especificamente no âmbito tributário, a competência tributária pode ser entendida como parcela do poder conferido ao legislador pela Constituição Federal para criar tributos, inovando o ordenamento jurídico, razão pela qual é de natureza limitada.

Vale lembrar que é lição assente na doutrina pátria que a Constituição, via de regra, não cria tributos, mas tão-somente outorga competência ao legislador para fazê-lo, observados os limites impostos pela Carta Magna.

Corroborando tal entendimento, leciona LUCIANO AMARO:

A Constituição não cria tributos; ela outorga *competência tributária*, ou seja, atribui *aptidão para criar tributos*. [...] Por isso, a competência tributária implica competência para legislar inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos postos na Constituição ou em outras

¹⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit. p. 209/211.

¹⁶¹ Art. 5º, II, da CF/88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.¹⁶²

O estudo da competência tributária, tema exclusivamente constitucional na medida em que o assunto foi esgotado pelo constituinte, encontra-se jungido ao princípio da Federação, cujos entes políticos, detentores de autonomia, que não se confunde com soberania, detêm uma série de competências, dentre as quais a competência tributária, que se subordina às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de natureza legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.

Outrossim, a expressão competência tributária pode ser definida como a capacidade, atribuída pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante. Em outras palavras, é a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos.

Para BETINA TREIGER GRUPENMACHER, o Poder Constituinte é, originariamente, titular do poder tributário, atribuindo-o às pessoas políticas de direito público, que passam a ser titulares da competência tributária, regrada e disciplinada pela Constituição¹⁶³.

ROQUE ANTÔNIO CARRAZA conceitua competência como a aptidão para criar, in abstrato, tributos descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, passivos e suas bases de cálculo e suas alíquotas¹⁶⁴. Referido autor entende que cada uma das pessoas políticas não possui poder tributário mas competência tributária. Por conseguinte, a Constituição não cria tributos, ela apenas atribui e distribui competência tributária, fixando também os limites ao seu exercício. Ao distribuí-la, o texto constitucional traça, de modo implícito, a hipótese de incidência dos vários tributos.

ESTEVÃO HORVATH e NELSON FERREIRA CARVALHO por sua vez, definem competência tributária como uma “moldura dentro da qual será desenhado o

¹⁶² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 97.

¹⁶³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna**. p. 54.

¹⁶⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. p. 97.

quadro de matérias que a Constituição atribui a cada ente da federação, ou seja, é o que resta depois de estabelecidos os contornos das atribuições explícitas e positivas e das regras negativas ou estabelecedoras da incompetência das pessoas políticas”¹⁶⁵.

5.2 Da Capacidade Tributária Ativa

Esclarecidos, preliminarmente, conceito e extensão do instituto da competência tributária, tem-se que este, em muito, distingue-se da figura da capacidade tributária ativa, a qual, por sua vez, refere-se aos mecanismos de que se vale a administração fazendária para tornar efetiva a prestação tributária.

Consoante lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZA criar tributos é legislar, arrecadá-los é administrar¹⁶⁶.

É dizer, entende-se por capacidade tributária ativa a aptidão para ser titular do direito de exigir do sujeito passivo da relação jurídica tributária o cumprimento da competente prestação. Isso significa dizer que o exercício da capacidade tributária ativa não implica necessariamente competência, de modo que pode alguém ter a capacidade de arrecadar tributos, sem ter a de os instituir, como é o caso das autarquias e entes paraestatais.

Ocorre que o tema afeto à distinção entre capacidade tributária ativa e competência tributária ainda tem sido objeto de vastos debates, os quais serão analisados rapidamente no presente trabalho.

Dentre os argumentos objeto de controvérsia, cita-se a discussão que circunda a redação do artigo 119 do Código Tributário Nacional, segundo a qual “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, é aquele que tem o direito de exigir a obrigação tributária imposta ao sujeito passivo, ou seja, é o credor, aquele que integra o pólo ativo da relação jurídica tributária.

¹⁶⁵ HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. **Tratado Internacional em Matéria Tributária, pode exonerar tributos estaduais?** p.23.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. Cit. p. 98.

A interpretação deste dispositivo ocupa duas correntes doutrinárias divergentes. A primeira, liderada por HUGO DE BRITO MACHADO, defende que somente as pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo podem ser sujeitos ativos de uma obrigação tributária, senão vejamos:

Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo. (...) Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência (CTN, art. 7º).¹⁶⁷

Conforme entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a parafiscalidade ocorre quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si¹⁶⁸. Por seu turno, a sujeição ativa auxiliar ocorre quando o produto arrecadado é destinado aos cofres da pessoa política tributante, sendo este sujeito ativo auxiliar substituto “ex lege” do sujeito ativo.

Desta feita, na hipótese de o artigo 119 do CTN ser interpretado literalmente, verificar-se-ia uma restrição ensejadora de ilegalidade as cobranças de qualquer contribuição de natureza parafiscal e também nos casos de sujeição ativa auxiliar.

Do outro lado, há quem entenda que a caracterização do sujeito ativo da relação tributária independe de o sujeito titularizar o exercício da competência tributária ou não. É o que entende EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, ao afirmar que o sujeito ativo “é a pessoa incumbida do direito subjetivo de promover a cobrança do tributo. Embora no mais das vezes o sujeito ativo seja a própria pessoa constitucional titular da competência tributária, nem sempre esta ocupa o pólo ativo da obrigação”¹⁶⁹.

PAULO DE BARROS CARVALHO reforça a supra citada tese asseverando que “o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no

167 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. Fortaleza: Malheiros, 2003, p. 122-123.

168 CARRAZZA, Roque Antonio. Ob.cit. p. 329

169 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 03ª ed., São Paulo: Dialética, 2000, p. 188.

direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja uma pessoa física.”¹⁷⁰.

Ainda, no tocante ao disposto no artigo 119 do CTN, o referido jurista é contundente ao afirmar que “Se nos ativéssemos à mensagem isolada desse preceptivo, teríamos de suprimir gama enorme de possíveis sujeitos ativos, circunscrevendo a titularidade do direito subjetivo de exigir os gravames tão-somente à pessoas jurídicas de direito público, portadoras de personalidade política”¹⁷¹.

E ainda, “que para alguns consubstancia uma ‘interpretação literal’, é algo precário enquanto não ingressar no concerto do sistema, enquanto seu sentido não entrar no jogo das significações do conjunto de que é parte”¹⁷² combatendo a chamada “interpretação literal” na qual alguns autores se sustentam.

O ingresso no sistema, de que é tratado, tem relação a mandamentos constitucionais que permitem a transferência da capacidade ativa, dos que detêm a capacidade legislativa (competência tributária), para outro ente público ou privado, físico ou jurídico.

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI simplifica a questão quando diz que:

O pólo ativo da relação jurídica intranormativa tributária - de regra - é singular. Nada impede, no entanto, que a lei determine que seja plural. Desde que satisfeitas às condições da lei, poderá figurar a pessoa política detentora da competência impositiva, ladeada de, por exemplo uma autarquia a qual recebeu capacidade jurídica para esse fim. Ambas, assim, concomitantemente titulares do direito subjetivo de exigir a respectiva prestação.¹⁷³

Por assim dizer, a capacidade tributária ativa diferencia-se da competência tributária, pois esta, nas palavras de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA “é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149.

¹⁷¹ Idem., p. 149/150.

¹⁷² Idem., p. 149/150.

¹⁷³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**, 2ª ed., São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 170.

alíquotas” ¹⁷⁴, enquanto aquela, é decorrente de prévia autorização legal disposta a outrem de exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico tributário principal ou acessório.

Assim, o sujeito ativo pode ser dito como a pessoa jurídica de direito público, ou agente público¹⁷⁵ que lhe faça as vezes, com personalidade jurídica para figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária estabelecida, ou seja, todo aquele que possui capacidade tributária ativa, porém, nem todo que exerce a capacidade tributária possui competência tributária.

5.3 Da Distribuição da Competência Tributária

Em razão do princípio federativo adotado pelo Brasil, que exterioriza uma carga de autonomia aos entes políticos, a distribuição, repartição ou mesmo discriminação de competências tributárias é decorrência de tal peculiaridade do sistema pátrio, consoante explícito no art. 145¹⁷⁶ da Constituição Federal, que estatuir que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

Por conseguinte, tal competência há de ser distribuída e delimitada, sob pena de instaurar-se o caos tributário, administrativo e jurídico no país, uma vez que todos os entes políticos tributariam, indiscriminadamente, fatos jurídicos idênticos, gerando cobranças múltiplas aos contribuintes, e por conseguinte, afronta à esfera de direitos fundamentais dos mesmos.

¹⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antônio, Ob. cit. p. 329.

¹⁷⁵ Toda pessoa física ou quem quer que desempenhe função estatal ao Estado, em caráter transitório ou permanente, remunerado ou não, enquanto a exercita.

¹⁷⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Ato contínuo, tem-se que, em razão das várias espécies de tributos existentes no ordenamento vigente, a competência tributária nem sempre se manifesta da mesma maneira.

Discussões acerca das espécies de tributos à parte, interessa ao presente estudo verificar a maneira pela qual a Constituição da República Federativa do Brasil outorga competências para a instituição de exações sujeitas ao regime jurídico tributário.

Vale lembrar que a repartição de competências tributária decorre “da própria estrutura do Estado Federado e, para que tenha condições de plena eficácia, deve ser rígida e exaustiva, objetivando prevenir os conflitos e invasões de uma pessoa política por outra”.¹⁷⁷

Em outras palavras, “a distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros”.¹⁷⁸

Por certo, outros limites hão de ser observados pelo legislador em razão das garantias e princípios insculpidos na Constituição, os quais, por sua importância axiológica, envolvem todo o sistema tributário e, portanto, também são delimitadores do exercício da competência tributária.

Consoante entendimento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER¹⁷⁹, a discriminação de competência tributária nos Estados federativos é questão que encontra diferentes soluções em cada um deles. No Brasil, a técnica adotada é a distribuição horizontal de competências como controle da dupla tributação.

Assim é que, analisando-se a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seus artigos. 153, 155 e 156, sob as epígrafes “Dos impostos da União”, “Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal” e “Dos impostos dos Municípios”, verifica-se que neles se estabeleceu a competência impositiva desses entes políticos, além da competência residual da União, em observância ao art. 154 da Carta Constitucional, e outros dispositivos constitucionais esparsos.

¹⁷⁷ SABBAG, Maristela Miglioli. *In* RT. **Competência tributária**. p. 684.

¹⁷⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao código tributário nacional**. p. 44.

¹⁷⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Ob. cit.* p. 50.

Dentre as maneiras pela qual a Constituição outorgou a competência tributária aos entes políticos, ALLAN MORAES evidenciou quatro critérios identificadores, quais sejam, mediante a exclusiva identificação do critério material da hipótese de incidência do tributo; mediante a exclusiva identificação da finalidade a que se destinam; mediante a identificação conjunta do critério material da hipótese de incidência e da finalidade a que se destinam; ausência de identificação do critério material da hipótese de incidência¹⁸⁰.

5.3.1. Da exclusiva identificação do critério material da hipótese de incidência do tributo

Primeiramente, cabe a tarefa de esclarecer o significado da expressão “critério material da hipótese de incidência”, ainda que em breves termos.

Para tanto, de grande utilidade e didaticamente viável a citação dos ensinamentos de ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁸¹, que analisa a estrutura lógica da regra jurídica, para afirmar que seus elementos são a hipótese de incidência e a regra (conduta), ao passo que em seu aspecto dinâmico são a realização da hipótese de incidência; a incidência da regra jurídica sobre a mesma hipótese; juridicização da hipótese de incidência; irradiação dos efeitos jurídicos ou eficácia jurídica, predeterminados pela regra de conduta (vinculação do pólo ativo ao passivo; surgimento do direito à prestação e correlativo dever de prestá-la; determinação da prestação jurídica – conduta, tempo e lugar – e do seu objeto); realização da prestação jurídica.

Acerca do tema “Hipótese de incidência tributária”, BECKER¹⁸² defende que a hipótese de incidência poderá ser qualquer fato, desde que lícito, econômico ou jurídico, caso contrário estar-se-ia diante de uma sanção. E ainda, seria composta por uma multiplicidade de fatores, jurídicos ou não, dentre os quais há o núcleo (base de cálculo), ao redor do qual circundam os elementos adjetivos.

¹⁸⁰ MORAES, Allan. **Leis Complementares em Matéria Tributária: aspectos práticos atuais**. Org. Fabiana Lopes Pinto, Ricardo Berzosa Saliba. São Paulo: Manole, 2003. p. 268/274.

¹⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit. p. 120

¹⁸² BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit. p. 124

Para sua realização, a hipótese de incidência exige dado espaço e tempo, além dos aspectos substanciais do fato, que o delineam e o caracterizam como fato jurídico tributário, estabelecendo, a partir de tais premissas, os diferentes critérios conformadores da hipótese de incidência tributárias.

Quanto ao tema, oportuna a lição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

A norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispanoamericana. O Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, aderindo à terminologia de Carlos Cossio, vê a norma tributária dividida classicamente em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa. O renomado professor paulistano define as hipóteses das normas tributárias, a que chama de endonormas tributárias, como o conjunto de critérios necessários à identificação do fato lícito, que não acordo de vontades, gerador do dever jurídico. Define, por sua vez, as consequências das normas tributárias como o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma com a ocorrência in concreto de fato jurígeno.

Nas hipóteses, ele aponta três critérios: o material, o fato em si; o temporal, determinando as circunstâncias de tempo que envolvem o fato jurígeno, já materialmente descrito; o espacial, indicativo das condições de lugar em que o fato deva ocorrer. Nas consequências, enxerga dois critérios, a saber:

- a) o pessoal, que determina os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica decorrente da realização da suposta hipótese de incidência);
- b) o quantitativo, que esclarece o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas).¹⁸³

Especificamente quanto ao critério material, versando acerca do IPTU, com base nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸⁴, CINTIA ESTEFANIA FERNANDES¹⁸⁵ ensina que não se pode confundir referido critério com a descrição do fato, sob pena de estar-se definindo a parte pelo todo, já que é a hipótese de incidência que se refere a tal descrição.

Convém lembrar que, como bem asseverado por MARCELO CARON BAPTISTA, o critério material somente pode ser definido como comportamento humano

¹⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Forense, 6.ed., p. 15.

¹⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3.ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

¹⁸⁵ FERNANDES, Cintia Estefania. **Imposto Predial e Territorial Urbano. Texto e Contexto**. Curitiba, 2003. p. 26.

representado por meio de um verbo pessoal transitivo, identificando-se, em um primeiro momento, com a ação voltada a uma finalidade, ainda que em benefício do próprio agente. E ainda, que para o Direito Tributário, a ação há que revelar uma riqueza¹⁸⁶.

Feitas essas considerações, a modalidade de outorga de competência que se vale da análise do critério material da hipótese de incidência é largamente utilizada nos casos dos impostos¹⁸⁷, taxas e contribuições de melhoria.

Com relação aos impostos, assim o fazem os enunciados dos artigos 153 (impostos da União), 155 (impostos dos Estados e Distrito Federal) e 156 (impostos dos Municípios) ao acolherem o auferimento de renda, a realização de importação, o ser proprietário de imóvel territorial rural, a realização de circulação de mercadorias, o ser proprietário de veículo automotor, o prestar serviços, entre outros, como dados do mundo fenomênico de conteúdo econômico a ensejarem a incidência tributária.

O mesmo ocorre com as taxas e contribuições de melhoria, cujos critérios materiais foram qualificados constitucionalmente nos artigos 145, II e III¹⁸⁸ da Carta Magna de 1988.

Pelo exposto, pode-se afirmar que a liberdade que dispõe o legislador infraconstitucional para definir a hipótese de incidência dos tributos a que se refere a modalidade de outorga em voga é restrita e limitada, uma vez que os demais critérios da hipótese deverão guardar íntima relação com o aspecto material descrito constitucionalmente.

Ou seja, a definição constitucional do critério material da hipótese de incidência acaba também por definir quase que a totalidade dos aspectos da regra-matriz de incidência do tributo.

¹⁸⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 122.

¹⁸⁷ Com exceção dos impostos previstos no artigo 154, I e II da CRFB/88. Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

¹⁸⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

5.3.2. Da exclusiva identificação da finalidade a que se destinam

A competência delimitada por intermédio do presente critério propicia relativa liberdade ao legislador para definir os aspectos do antecedente e do consequente normativo, uma vez que o cerne do tributo, nesta hipótese, será a finalidade que motivou a sua instituição.

Em razão disso, a inadequação do meio utilizado ou o desvio da finalidade do tributo darão ensejo a declaração de inconstitucionalidade.

Desta feita, a aplicação do princípio da proporcionalidade será critério seguro de validação do tributo instituído nessa modalidade de outorga de competência.

Nesse contexto vale a transcrição dos dizeres de MARCO AURÉLIO GRECO, para quem:

Outra alternativa de resposta segue na direção da evolução que vem sendo realizada pela doutrina nos últimos tempos, que aponta no sentido da aplicação do denominado princípio da proporcionalidade, do qual decorrem três critérios a serem considerados quando temos uma norma constitucional (ou mesmo legal) que indica um fim a ser atingido. São os critérios da necessidade, adequação e proibição de excesso”.¹⁸⁹

Ademais, outro critério de validação dos tributos vinculados a uma determinada finalidade é o que se refere ao meio de análise do destino do produto de sua arrecadação.

Isso porque, em certos casos, a finalidade é definida constitucionalmente mediante a descrição da despesa que se pretende “cobrir” mediante a arrecadação do tributo. Neste caso, além de constituir um limite a mais a ser observado pelo legislador, cuidar-se-á de prestimoso critério para verificação de eventual desvio de finalidade, o que ensejaria, igualmente, a declaração de inconstitucionalidade da cobrança e o direito de repetição de indébito.

Exemplo claro da vinculação do produto da arrecadação nos tributos finalísticos é o caso de outorga de competência para instituição de empréstimos

¹⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 125-128.

compulsórios, uma vez que o parágrafo único do artigo 148 da Carta de 1988 estabelece, expressamente, “a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

No mesmo sentido, as eventuais contribuições sociais instituídas por meio da competência residual prevista no artigo 195, §4º¹⁹⁰ da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, uma vez que a finalidade “o custeio da seguridade social e, portanto, o produto de sua arrecadação necessariamente há de ser dirigido a ações ‘destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social’”.

Outro exemplo encontrado no texto constitucional é o contido no artigo 212, §5º¹⁹¹, cujo produto da arrecadação deverá ser destinado ao custeio do ensino fundamental público.

Partindo-se de tal premissa, poder-se-ia incluir no rol de tributos cuja competência é outorgada com base na finalidade a que se destinam os denominados impostos extraordinários no caso de guerra externa ou sua iminência, previstos no artigo 154, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o qual não conflita com o disposto no artigo 167, IV¹⁹² da mesma Carta, haja vista que a outorga de competência em questão não menciona uma determinada despesa, mas tão-somente um valor-finalidade a ser atingido, qual seja, a defesa da soberania.

¹⁹⁰ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

¹⁹¹ Art. 212, § 5º. O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei

¹⁹² Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

5.3.3 Da identificação conjunta do critério material da hipótese de incidência e da finalidade a que se destinam

Nessa modalidade, tanto o critério material da hipótese de incidência tributária quanto a finalidade encontram-se definidos na Carta Política.

Como consequência, todas as limitações referidas nos itens anteriores são aplicáveis para fins de avaliação constitucional do tributo, quais sejam, adequação dos critérios da regra-matriz de incidência ao critério material, proporcionalidade, finalidade e destinação do produto da arrecadação.

Nesta espécie de outorga de competência cita-se como exemplo as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social¹⁹³ e as destinadas às

¹⁹³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical¹⁹⁴.

Outrossim, deve-se destacar outra consequência advinda desta modalidade de repartição de competência, qual seja, a de que o critério material passa a ser exclusivo para a finalidade para a qual foi designado.

É dizer, “se a própria CF atrelou determinado fato gerador e/ou base de cálculo a determinada finalidade, este é um atrelamento exclusivo; não pode a lei, para atender a outra finalidade prever o mesmo fato ou base”¹⁹⁵.

Por força do exposto, pode-se afirmar ser esta a justificativa da ressalva contida no artigo 240 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, para o qual as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical possuem a mesma base de cálculo das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social previstas no artigo 195 (folha de salários).

Pode-se afirmar, por fim, que a modalidade de outorga de competência em tela é aquela em que o legislador encontrará as maiores limitações.

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

¹⁹⁴ Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

¹⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. Ob. cit. p. 150.

5.3.4 Da ausência de identificação de critério material da hipótese de incidência ou de finalidade – competência residual

Nos termos do artigo 154 da Carta Constitucional, a “União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Nesta hipótese de outorga de competência, denominada “competência residual da União”, inexistente, conforme se depreende da simples leitura do texto constitucional, qualquer definição quanto ao critério material da hipótese de incidência ou quanto à finalidade do tributo.

Assim é que o legislador, neste caso, prescinde da observância de qualquer finalidade específica e poderá escolher qualquer critério material, desde que não coincida com aqueles já discriminados na Carta Magna.

Se, entretanto, a instituição do tributo vincular a receita de sua arrecadação à determinada despesa, for utilizada hipótese de incidência própria dos impostos já previstos na Constituição, ou ainda, base de cálculo exclusiva de determinada contribuição, a norma instituidora do imposto será taxada de inconstitucional.

5.4 Da Competência Tributária dos Estados-Membros e Municípios

Consoante ensinamentos de ZOLA FLORENZANO, “a instauração da República de 1891 dar-nos-ia impulso não só na organização política como na jurídica. Mui compreensivelmente – no que dizia respeito ao sistema tributário – a pressão do regime federativo instaurado condicionaria a discriminação de rendas, segundo a competência tributária da União e a dos Estados”¹⁹⁶.

Vale dizer, a partir da instituição da forma de Estado federativa, patente tornou-se a necessidade de delimitação das esferas de competências de cada um dos

¹⁹⁶ FLORENZANO, Zola. **O Sistema Tributário na Constituição de 1969 (Emenda Constitucional nº 1 de 17.10.69)** Instituto de Cultura Jurídica, Rio de Janeiro, 1970, p. 20/22.

entes políticos, de modo que aos Estados-membros restaria um campo de atribuições próprio.

A partir desse contexto histórico, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO afirma que, desde 1833, o legislador ordinário se preocupava em distinguir a receita geral da receita provincial¹⁹⁷.

Especificamente quanto à competência tributária dos estados, ZOLA FLORENZANO ensina que “compreende-se que as fontes de rendas derivadas dos Estados, inclusive o Distrito Federal, há de se basear em suportes econômicos do próprio Estado, excluídos os que foram reservados para tributação federal. Em face da sistemática tributária e da política seguida no Brasil após 1964, a redução do campo tributário dos Estados se fez sentir vigorosamente”¹⁹⁸.

Convém lembrar que à “desfederalização” de fato por que passou o Brasil haveria de corresponder a centralização da política econômica nacional e, por isso, poderosa marcha para a unificação tributária, quer no sentido das fontes quer no sentido da legislação.

Para ZOLA FLORENZANO, não restaria dúvidas de que não poderia haver um coerente e eficaz programa de desenvolvimento, com visão global das necessidades do País, sem a racionalização do sistema de tributação. A incoerência, a desarmonia, os entrechoques em tal campo de atividade financeira, não condizem com planejamento nem sistemas globais e centralizados¹⁹⁹.

Do raciocínio retro, conclui-se que, ao sistema financeiro nacional seguiu-se o sistema tributário nacional, nunca se olvidando da lição de que os sistemas hão de ter partes harmônicas, entrosadas, que guardam funcionalidade específica; atuando, contudo, em vista à unidade, à funcionalidade do todo para os fins próprios.

Tão-logo foram criados os entes municipais, dotados de autonomia, auto-governo e rendas próprias, como visto anteriormente, foram a eles atribuída competência tributária.

¹⁹⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**., Atualizado por Flávio Bauer Novelli. 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 23.

¹⁹⁸ FLORENZANO, Zola. Ob. cit, p. 84.

¹⁹⁹ Idem, p. 84.

5.5 Das Espécies de Competência Tributária

A doutrina não é harmônica quanto às espécies de competência tributária. De qualquer sorte, no âmbito da repartição de competências, enquanto expressão do princípio Federativo, menciona-se a competência cumulativa, a competência privativa e a competência residual.

No que tange à competência cumulativa, também denominada de competência comum, encontra-se inserta no art. 145, II e III²⁰⁰, da Constituição da República, e se refere àquela atribuída a uma ou mais entidades políticas, como a que possibilita a cobrança das 'taxas' e 'contribuição de melhorias' pela União, Estados Distrito Federal e Municípios, dentro das respectivas competências de atuação.

A competência, privativa, por sua vez, também denominada de competência exclusiva, é a atribuída específica e exclusivamente a um ente político, ou seja, ocorre quando apenas uma pessoa política pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes, a exemplo do que ocorre com a União em relação ao Imposto sobre produtos industrializados.

Isso equivale dizer que "também é excludente, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado"²⁰¹.

Por fim, em se tratando de competência residual, há que se destacar que é pacífico o entendimento segundo o qual a competência tributária encontra-se exaustivamente delineada na Constituição Federal.

Nessa esteira de raciocínio, com fulcro nos arts. 153, 155 e 156 da Carta Política de 1988, que atribui competência tributária à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e, por fim, aos Municípios, respectivamente, eventual "sobra, se existir algum

²⁰⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²⁰¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. p. 259.

fato econômico passível de tributação, será da competência da União. (art. 154 da CF)”.²⁰²

A União, no exercício de sua competência residual, não poderá instituir impostos que figuram dentre aqueles indicados na Constituição Federal, exigindo-se, ademais, expressa previsão em lei complementar para sua instituição e cobrança, devendo ser ainda não-cumulativo e não ter base de cálculo e fato gerador próprio dos impostos já discriminados na Constituição.

Por derradeiro, oportuno registrar que não somente quanto aos impostos a União poderá exercer a sua competência residual, mas, também, quanto a contribuições sociais não incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro, nos estritos limites do artigo. 195, § 4º da Carta Magna.

5.6 Do Exercício da Competência Tributária

Quando do exercício da competência tributária, cabe ao órgão legiferante observar certas restrições a ele impostas pela Carta Constitucional.

Na hipótese de competência legislativa plena, o poder de legislar poderá dispor sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes etc., consoante disposto no art. 6º²⁰³ do Código Tributário Nacional – CTN, observando-se as normas gerais de direito tributário.

Outrossim, afirma-se que “no que se refere à competência federal, o legislador federal sofre as restrições previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar (CTN); o legislador estadual, além das normas referidas para a União, sofre as restrições da Constituição Estadual; e o legislador municipal, além das normas referidas para a União e os Estados-membros, sofre restrições previstas na Lei Orgânica dos Municípios”²⁰⁴.

²⁰² ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**, p. 54.

²⁰³ Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

²⁰⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. Ob. cit. p. 90.

Como já visto acerca do exercício da competência legislativa genérica, na hipótese de competência tributária supletiva ou suplementar está será atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para, nas suas respectivas esferas, editarem normas complementares, nos termos do art. 24, § 2º, da Constituição Federal.

Em se tratando de competência tributária concorrente a atividade legislativa é atribuída pela Constituição Federal aos três níveis de governo para legislar sobre direito tributário, consoante a dicção do art. 24, cabendo aos Estados membros, distrito federal e municípios acatarem as normas gerais promulgadas pela União.

Como se pode observar, é a Constituição Federal quem atribui competência em matéria tributária, que, sintetizando o pacto federativo, traça os contornos gerais do Estado nas suas três esferas de poder. Como expressão pura desse pacto ela distribui as competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, formando, juntamente com os princípios e as normas de direito tributário, o Sistema Tributário Nacional.

5.7 Das Características da Competência Tributária

Dentre as principais características da competência tributária, pretende-se analisar, sumariamente, aquelas que mais se destacam no estudo do tema, com vistas ao entendimento do exercício da competência tributária por intermédio da edição da lei complementar.

É de se frisar, a despeito da celeridade da análise ora proposta, que os caracteres ora debatidos são de importância suprema ao estudo dos institutos que se regem pelo Direito Tributário.

Isso posto, dentre as peculiaridades próprias da competência tributária, cita-se o caráter de inalterabilidade. Assim, uma vez que a Constituição Federal atribuiu competência tributária aos entes federados, é fato inconteste que a alteração de competência só será admissível por meio de Emenda Constitucional, não se permitindo assim que o princípio da Federação seja abalado por modificações advindas da vontade do legislador infraconstitucional.

Outrossim, assume papel de indelegabilidade. Com efeito, o art. 7º²⁰⁵ do CTN dispõe que a competência tributária é indelegável, o que, não obstante, inviabiliza a delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra, mediante convênio, as funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços.

A referida delegação compreende as garantias e os privilégios processuais (art. 7º, § 1º, do CTN), podendo ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral de quem a delegou, porquanto é sempre em caráter precário.

Destaca-se, ademais, o caráter de incaducabilidade da competência tributária, acerca do qual urge estabelecer que a distribuição de competências insculpida na Constituição da República em momento algum fez menção, ainda que implicitamente, a um lapso temporal para o exercício da competência tributária conferida a um ente político.

In casu, tem-se entendido que o art. 8º do CTN atesta que o eventual não-exercício da competência tributária não a defere a qualquer outra pessoa jurídica de Direito Público diversa daquela a quem a Constituição tenha conferido referida competência.

A competência tributária também é facultativa, uma vez que seu exercício é um dos pressupostos da competência tributária, "em razão do que a falta de seu exercício não lhes afasta o direito assegurado pela Constituição, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão de mera inércia legislativa".²⁰⁶

Assim, o fato de a União não ter instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas não lhe retira a faculdade de exercer a sua competência para tal, em qualquer oportunidade.

Por fim e ao cabo, tem-se que a competência tributária é privativa, posto que, em razão da titularidade de competência tributária que os entes políticos detêm por

²⁰⁵ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

²⁰⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**.p. 85

expressa determinação constitucional, por óbvio que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios gozam de privatividade para instituir, cobrar e fiscalizar o tributo de sua competência.

Essa assertiva, por conseguinte, "implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito".²⁰⁷

Reporta-se, pois, à exclusividade da pessoa política, para a qual foi outorgada a competência, em instituir o tributo.

No entanto, acerca de tal faceta reside a controvérsia trazida á baila por PAULO DE BARROS CARVALHO, posto que, segundo o autor, a privatividade é só da União, já que em algumas hipóteses ela poderá legislar sobre matérias de competência dos Estados e dos Municípios, a exemplo do que dispõe o artigo 154, I e II da Carta Constitucional²⁰⁸.

5.8 Dos Conflitos de Competência

A competência tributária é matéria eminentemente constitucional, taxativa e exaustivamente prevista, de sorte que haverá conflito de competência na medida em que um ente político arvorar-se de competência alheia.

Nesse sentido, reiterando a assertiva de que todas as competências tributárias são previstas na Constituição Federal, conclui-se que "a pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política".²⁰⁹

Em outras palavras, pode-se "enxergar o conflito de competência como uma situação de efetivo esbulho de um direito outorgado privativamente a terceiros".²¹⁰

Neste particular, o tópico em voga será objeto de digressões teóricas e críticas em momento posterior e oportuno.

²⁰⁷ Idem, p. 84.

²⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência**. p. 147.

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. cit. p. 301.

²¹⁰ SABBAG, Maristela Miglioli. Ob. cit. p. 690.

6. DA LEI COMPLEMENTAR

O conhecimento das matérias constitucionalmente reservadas à lei complementar é de grande importância, uma vez que não existe uma regra geral que permita deduzir, em cada caso, se determinada matéria é, ou não, reservada a esse instrumento normativo.

A doutrina costuma afirmar que as leis complementares destinam-se a complementar diretamente o texto constitucional, mormente os temas de especial importância ou polêmica, para cuja disciplina seja desejável e recomendável a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.

As leis complementares são instrumento de utilização excepcional, posto que a regra geral é que a criação, modificação ou extinção de direitos ou obrigações sejam disciplinados por meio de leis ordinárias.

Note-se desde logo que, com o advento da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, a vedação que atesta que as matérias reservadas à lei complementar não podem ser disciplinadas por medidas provisórias passou a constar expressamente do texto constitucional, haja vista o que estabelece o art. 62, § 1º, III²¹¹, entendimento esse já retratado, pacificamente, pela jurisprudência pátria.

Ocorre que, considerando que as hipóteses de cabimento da lei complementar muitas vezes não são muito bem definidas pelo legislador constituinte, verifica-se uma série de interpretações errôneas e muitas vezes maculadas de inconstitucionalidade.

²¹¹ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Aclara-se, por esse modo, a lógica utilizada por MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, segundo a qual “a lei complementar, sobre a qual o texto constitucional é lacônico e obscuro, força o intérprete a apoiar-se quase que exclusivamente na opinião da doutrina em seu estudo”²¹².

Vale colacionar, ainda, os dizeres de GERALDO ATALIBA, que em prefácio da obra de JOSÉ SOUTO MAIOR MAIOR BORGES, afirma que:

Efetivamente, quem não dominar plenamente os critérios científicos que permitem determinar exatamente o regime jurídico dessas leis, não pode pretender aplicar corretamente a legislação ordinária, quer federal, quer estadual, quer municipal. Menos ainda, pode interpretar e aplicar adequadamente as regras e princípios constitucionais pertinentes. Fixar os limites, o alcance, a abrangência destas normas excepcionais, é tarefa que, além de difícil, se põe como preliminar do estudo das normas tributárias ordinárias.²¹³

Perfeitamente cabíveis os ensinamentos de HELENO TAVEIRA TORRES, que define as leis complementares como “figuras do ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos tanto pela matéria (competência), quanto pelo processo de formação (quorum qualificado de maioria absoluta, art. 69, da CF).²¹⁴”

6.1 Do Histórico no Direito Brasileiro

No empenho de elucidar os campos de atuação da lei complementar tributária, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES buscou desvendar as raízes do instituto genérico “lei complementar” sustentando que:

Segundo autorizada doutrina a lei complementar, com a eficácia característica de superioridade formal relativamente às outras leis, dada pelo quorum especial e qualificado de votação insinuou-se no direito brasileiro por meio da Emenda Constitucional n. 4/61, que instituiu o efêmero regime parlamentar de governo e cujo art. 22 dispunha:

²¹² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 207.

²¹³ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. prefácio.

²¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxi/xxii

‘Poder-se-á completar a organização do sistema parlamentarista de governo ora instituído mediante leis votadas nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros’.²¹⁵

No entanto, há que se frisar, desde logo, que, naquela época, a lei complementar a que se reportava o legislador não tinha o condão de ser qualificado como instituto nos moldes formais atualmente conhecidos, ou seja, a figura originária da lei complementar a que se referia o texto constitucional ligava-se tão-somente à possibilidade de se complementar a organização do sistema parlamentar de governo mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros.

Especificamente quanto ao ato legislativo denominado Lei Complementar, NELSON DE SOUSA SAMPAIO afirma que, na história constitucional brasileira, a noção de lei complementar é mais antiga do que o adjetivo propriamente dito²¹⁶.

Isso porque, o qualificativo usado outrora era *orgânica* – lei orgânica - que já aparece na Constituição de 1891, em seu artigo 34, e na de 1934, em seu artigo 39. Posteriormente, com o advento da Constituição de 1946, a preferência passou a ser pelo termo *complementar*, embora não inscrito no texto constitucional, uma vez que o Congresso Nacional, em pretensão apressada, teria criado uma “Comissão Mista de Leis Complementares”.

Com a Emenda Parlamentarista de 1961 surge a consagração constitucional da idéia, no seu art. 22, em que se consignou o verbo complementar e não o adjetivo, nos seguintes termos: “Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar do governo ora instituído, mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”.

Diante do disposto no Ato Institucional nº 2, o adjetivo ingresso no Direito Positivo pátrio, pela competência dada ao Presidente da República para “baixar atos complementares” àquele Ato, teriam se colocado acima dos simples decretos-leis, oriundos da mesma fonte.

²¹⁵ Idem, p. 01.

²¹⁶ SAMPAIO, Nelson de Sousa. **O Processo Legislativo**. 2.ed./ ver. e atual. Por Uadi Lamêgo Bulos. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 65.

Para NELSON DE SOUSA SAMPAIO, “essa posição hierárquica foi proclamada pelo art. 173, III, da Constituição de 1967, onde se aprovam e se excluem de apreciação judicial ‘os atos de natureza legislativa expedidos com base nos Atos Institucionais e Complementares’”²¹⁷.

Consoante preceito da Emenda Constitucional nº 17, de 1965, art. 6º, §8º, estampou-se a expressão completa “leis complementares”, no entanto, sem conferir a estas nenhuma diferenciação formal. Pelo contrário, o citado parágrafo prescrevia, paradoxalmente, uma tramitação mais rápida para os seus projetos, dispondo que eles só poderiam receber emendas perante as comissões.

Com a Emenda Constitucional nº 4, de 1961, ainda se podia discutir se as leis votadas por maioria absoluta, para complementar o governo de gabinete, situavam-se acima das leis ordinárias. Isso porque o conteúdo daquelas não bastava para essa conceituação, pois, desde 1891, as leis orgânicas, que teriam objetivo de complementar a Constituição, não se reputavam possuidoras de tal privilégio.

No regime constitucional de 1946, alguns projetos de leis estaduais dependiam, para aprovação, de maioria absoluta ou de dois terços da Assembléia, sem que isso as guindasse acima das leis ordinárias. No próprio parágrafo único do art. 22 da citada emenda parlamentarista, estipulou-se que a legislação delegada poderia ser admitida pelo voto da maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional, cujo ato tinha a forma de decreto legislativo, consoante o art. 30 da Lei Complementar nº 1/62.

Com o advento da Constituição de 1967, mais precisamente em seu art. 106, §1º, exigia-se maioria absoluta para votação das leis que criam cargos nas secretarias dos Tribunais federais ou das Casas do Congresso.

Diante do quadro histórico ora delineado, pode-se afirmar que a disciplina constitucional conferida ao instituto da lei complementar foi aprimorada, mormente após o advento da Carta Constitucional de 1988 e com o auxílio da Ciência do Direito, estabelecendo-se sua função e as matérias que se submeteriam ao crivo do legislador complementar.

²¹⁷ SAMPAIO, Nelson de Sousa, Ob. cit. p. 67.

Nesse contexto atual, a caracterização de lei complementar vincula-se às imperativas adequações de forma e de conteúdo, de modo que, diante da falta de um desses pressupostos não há de se considerar determinado instrumento legal como lei complementar.

Com base em tais assertivas, pode-se conduzir à conclusão de GERALDO ATALIBA, para quem "a lei complementar fora de seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte – nada mais é que lei ordinária."²¹⁸

A lei complementar tem, nos termos do que preceitua PONTES DE MIRANDA, "limites de fundo e limites de forma"²¹⁹, entendendo-se pelo primeiro aqueles estabelecidos dentro do campo material previamente delimitado pela Constituição, ao passo que esses se referem ao quorum qualificado que deve ser observado para sua votação no Congresso Nacional.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao tratar do regime jurídico da lei complementar, aduz:

Sem que sejam conjugados dois requisitos constitucionais – quorum especial e qualificado – mais o âmbito material de competência legislativa próprio – não há lei complementar no direito constitucional brasileiro. Haverá, quando muito, lei ordinária da União (observância do quorum e inobservância do âmbito material de validade da lei complementar, contido não obstante a ato legislativo dentro do campo de lei ordinária da União) ou lei complementar material, viciada de inconstitucionalidade formal ou extrínseca (inobservância do quorum e observância do âmbito material de cabimento da lei complementar).²²⁰

Do manifesto acima conclui-se que lei complementar votada obedecendo-se o quorum qualificado mas fugindo do âmbito material de validade será, na verdade, uma lei ordinária da União. Do mesmo modo, lei complementar versando acerca de tema que lhe é própria mas sem obedecer ao quorum qualificado é viciada por inconstitucionalidade formal.

²¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1971; p. 47.

²¹⁹ MIRANDA, Pontes. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, t. VIII, p. 180.

²²⁰ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 72.

Em sendo assim, dada a relevância da dissociação do aspecto material e formal do instituto legislativo em tela, passa-se à análise de cada qual nos tópicos seguintes.

6.2 Do Aspecto Formal

Promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, esta estabeleceu, em seu artigo 59 inciso II²²¹, que as leis complementares fazem parte do processo legislativo, ao lado das emendas constitucionais assim como das leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções.

Especificamente quanto às leis complementares, a exemplo do que ocorre com as leis ordinárias, tratam-se de atos normativos de iniciativa de qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Congresso Nacional, do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores, do Procurador-Geral da República ou dos cidadãos, consoante previsão no artigo 61²²² da Carta da República Federativa do Brasil em vigor.

²²¹ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

²²² Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

- I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas;
- II - disponham sobre:
 - a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração;
 - b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;
 - c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e aposentadoria;

Ocorre que o legislador originário entendeu por bem estabelecer procedimento diferenciado às leis complementares, diferenciando-se das demais principalmente por se submeterem à maioria absoluta para aprovação²²³.

Enquanto que para a anuência de norma extravagante ordinária impõe-se a maioria simples, a qual se perfaz com número de votos correspondente a qualquer fração superior à metade dos presentes à sessão; a aceitação de proposta de lei complementar, contudo, subordina-se à aquiescência da maioria absoluta dos membros, a qual se obtém com a manifestação positiva de mais da metade dos componentes de cada plenário, o que se denomina “quorum qualificado”.

Portanto, a validade e a eficácia (legitimidade) da lei complementar só estarão asseguradas uma vez observados os requisitos de “forma” (quorum especial), e de “fundo” (matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar).

O aspecto formal da lei complementar é de tal relevância a ponto de alguns autores definirem-na mais enfaticamente a partir de tal faceta. Assim é que, consoante ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO, “lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na relação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional”²²⁴.

No mesmo norte, os ensinamentos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que define o regime jurídico formal da lei complementar lecionando que: “entende-se, no presente trabalho, por regime jurídico formal da lei complementar o decorrente da exigência constitucional, para a sua aprovação, que elas sejam votadas pela maioria

d) organização do Ministério Público e da Defensoria Pública da União, bem como normas gerais para a organização do Ministério Público e da Defensoria Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;

e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI

f) militares das Forças Armadas, seu regime jurídico, provimento de cargos, promoções, estabilidade, remuneração, reforma e transferência para a reserva.

§ 2º - A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

²²³ Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 208.

absoluta das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos de votação das leis ordinárias (art. 50), que só interfere com o processo legislativo.”²²⁵

A relação do cumprimento da exigência formal à eficácia do ato legislativo foi muito bem trabalhada pelo autor ora citado, entendendo que “O quorum especial e qualificado é um simples requisito constitucional de integração ou perfeição do ato e, pois da sua existência como lei formalmente complementar. Não interfere com a eficácia do ato legislativo, uma vez editado.”²²⁶

6.3 Do Aspecto Material

Ao preceituar que determinada matéria deve ser tratada em sede de lei complementar, o Constituinte, verificando, previamente, a relevância da questão, impõe maior grau de dificuldade para a aprovação. Com tal medida, tem-se o escopo de se intensificar o comprometimento, o envolvimento e a participação dos congressistas, no processo de discussão e aprovação dos documentos legislativos, dos quais emanem intensas ressonâncias na ordem social, política ou econômica.

Nesse sentido, corroboram grande parcela dos doutrinadores pátrios, dentre os quais destaca-se JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, com os seguintes dizeres:

O regime de representatividade para a votação da lei complementar, na sua formulação constitucional, deve ser interpretado como o conseqüente jurídico de uma opção política do poder constituinte, tomada em função de considerações valorativas pré-jurídicas. Porque a lei complementar, de regra, afeta relações que se não se circunscrevem ao âmbito dos interesses da União, mas se alongam ao campo estadual e municipal, tem o seu processo de elaboração cercado, pelo legislador constituinte, de maiores cautelas. A garantia de vinculação da matéria votada ao interesse nacional é dada por um procedimento técnico de votação, caracterizado pela maior representatividade quantitativa na elaboração da lei complementar.²²⁷

Na mesma esteira de raciocínio, perfeitamente cabíveis os ensinamentos de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, para quem “a Constituição enumera

²²⁵ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 40

²²⁶ Idem, p. 45.

²²⁷ Idem, p. 50.

claramente em muitos de seus dispositivos a edição de lei que irá complementar suas normas relativamente a esta ou aquela matéria. Fê-lo por considerar a especial importância dessas matérias, frisando a necessidade de receberem um tratamento especial.”²²⁸.

Convém lembrar que a Constituição tratou de enumerar, explicitamente, os temas a serem postulados por meio de lei complementar, no entanto, há outros implícitos extraídos da leitura sistemática do texto constitucional.

Coerente e esclarecedora a posição doutrinária adotada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, segundo o qual “o regime jurídico material da lei complementar é estudado em relação, como aliás o próprio nome sugere, às matérias constitucionalmente postas sob reserva da lei complementar, ou seja, ao seu conteúdo.”²²⁹.

Desta feita, na hipótese de a Constituição indicar, implícita ou explicitamente, determinada matéria como reservada à disciplina por intermédio de lei complementar, tal preceito deverá ser respeitado.

6.4 Da Inobservância do Aspecto Formal e/ou Material

O estudo dos aspectos formal e material da lei complementar é de extrema relevância, posto que a inobservância de um e/ou de ambos ensejará o reconhecimento de ato legislativo inconstitucional, ou ainda, a caracterização de natureza jurídica diversa ao ato legislativo denominado, incorretamente, de lei complementar.

Vale dizer, no que tange ao desrespeito ao fundamento material da lei complementar, que o conjunto de matérias próprio de lei complementar não pode ser objeto de lei ordinária, sob pena de incidir em inconstitucionalidade.

Por outro lado e não menos importante, no caso de invasão do campo destinado à legislação ordinária, por meio da edição de lei complementar, esta é tratada

²²⁸ Citado por SOUZA, Hamilton Dias de em artigo “**Lei complementar em matéria tributária**” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 29-59.

²²⁹ BORGES, Souto Maior Borges. Ob. cit p.80.

como norma extravagante. Assim, percebe-se que os campos de atuação de tais modalidades normativas são, no entanto, perfeitamente distintos.

No mesmo diapasão, há que se ponderar que a questão atinente ao aspecto formal da lei complementar é de tal relevância, a ponto de que, caso este não seja observado, lei complementar não será. É o que ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *in verbis*:

Se a lei ordinária da União invadir o campo da lei complementar estará eivada de visceral inconstitucionalidade porque a matéria, no tocante ao processo legislativo, somente poderia ser apreciada com observância de um quorum especial e qualificado, inexistente na aprovação da lei ordinária.

(...)

Se ocorrerem as hipóteses de invasão, pela lei complementar, da esfera de competência legislativa dos Estados-membros e Municípios ou de a lei ordinária dos Estados-membros e Municípios invadir o campo privativo da lei complementar, estaremos diante de atos inconstitucionais do Congresso ou das Assembléias Legislativas e Câmaras de Vereadores, conforme a hipótese.

Em todas essas hipóteses não se coloca o problema da revogação da lei complementar por lei ordinária ou vice-versa.²³⁰

Vê-se, pois, que a lei complementar não pode invadir a esfera de atribuições das leis ordinárias da União, sob pena de perda de sua natureza jurídica, seu status de lei complementar. Por conseguinte, a revogação da lei complementar ou da lei ordinária somente dar-se-á por meio de instituto legislativo idêntico, desde que, quando da edição da primeira, tenha-se atentado ao campo específico de atuação (material).

6.5 Da Terminologia adotada pelo Constituinte e sua relação com a função da Lei Complementar

No que tange ao termo “lei complementar”, primeiramente deve-se ressaltar que tal ato legislativo ora é definido pela função que desempenha, ora pela matéria sobre a qual versa.

²³⁰ BORGES, Souto Maior Borges. Ob. cit. p. 78.

Assim, sendo a lei qualificada como qualificada a partir de sua função, leva-se em consideração o seu papel meramente integrativo do texto constitucional, ou seja, quando restringir-se à tarefa de complementar os dispositivos constitucionais.

Em sendo definida a partir da matéria que disciplina, independentemente de sua função integrativa e complementar ao texto constitucional, cabe ao referido ato legislativo estabelecer regramento às matérias definidas na Carta Constitucional.

Nesse sentido, destaca-se a opinião de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem, por vezes, a lei complementar atuará como um ponto de integração entre as normas constitucionais e as demais normas infraconstitucionais; em outras hipóteses, exercerá uma função simplesmente normativa, que independe de qualquer manifestação legislativa superveniente e capaz, por si só, de atribuir maior eficácia às normas constitucionais, operando sobre “campos privativos”²³¹.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, defende que, tanto no Direito Tributário quanto nas demais matérias em que a lei complementar é exigida pelo constituinte, tal veículo é mero explicitador da Carta Magna, não inovando, mas apenas esclarecendo e complementando as disposições constitucionais²³².

Em igual sentido JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES conceitua o ato legislativo em comento a partir de lições de PINTO FERREIRA, senão vejamos:

O Prof. Pinto Ferreira ensina que, na acepção ampliativa, a lei complementar é toda aquela que completa uma norma constitucional não auto-executável. (...) Nesse sentido ‘amplo’, também chamado ‘ontológico’ ou ‘doutrinário’ - denominações igualmente imprecisas – lei complementar é toda aquela que ‘complementa’ a Constituição, independentemente de qualquer consideração formal ou de caráter procedimental, como é a do quorum especial ou qualificado para a aprovação da lei complementar, no regime da Emenda Constitucional nº 1, de 1969.²³³

Por sua vez, CELSO RIBEIRO BASTOS analisa a temática ora posta, concluindo não haver semelhança entre a lei que visa complementar outras que necessitem de integração e a espécie normativa batizada de complementar pela

²³¹ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 83.

²³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 85.

²³³ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 75.

Constituição, esta última se diferenciando da lei ordinária única e exclusivamente pela necessidade de quorum qualificado para a aprovação daquela²³⁴.

Consoante este jurista, trata-se de uma desafortunada sobreposição terminológica que tem como conseqüência desentendimentos doutrinários, os quais seriam evitados caso se atribuísse à lei complementar outra denominação.

E ainda, em se adotando tal postura, coexistiriam duas modalidades de lei complementar: a primeira, lei complementar propriamente dita, cuja tarefa seria a de complementar normas constitucionais de eficácia contida ou limitada²³⁵; a segunda, equivocadamente chamada de “lei complementar” pela Constituição, a qual poderia perfeitamente ser conclamada de “lei especial”, diferenciando-se das leis ordinárias pelo aspecto formal definido para sua votação.

Por fim, com vistas a esclarecer a controvérsia em debate, vale colacionar a oportuna opinião de GERALDO ATALIBA, ainda que expressada durante a vigência da Constituição anterior, para quem o sistema jurídico pátrio não rejeitou a teoria das leis complementares, segundo a qual caberia a elas disciplinar os temas dispostos nas normas de eficácia contida ou limitada²³⁶.

No entanto, consoante referido autor, teria o legislador constituinte optado por determinar as matérias que seriam objeto de lei complementar, não se atribuindo ao legislador infraconstitucional tal responsabilidade.

²³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: RT, 1971, p. 28.

²³⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6a ed., São Paulo, Malheiros, 2003., obra em que define que normas de eficácia limitada são aquelas que, quando da elaboração da *Lex Mater*, têm apenas eficácia jurídica, ou seja, não possuem aplicabilidade na seara fática. O autor assevera que a norma de eficácia limitada têm aplicabilidade mediata ou reduzida, pois é cediço que no caso das normas de eficácia limitada, as normas constitucionais *dependem* de norma infraconstitucional para produzir efeito. A eficácia jurídica das regras de efeito limitado está em impedir que o legislador ordinário elabore leis que contrariem o disposto em corpo, mesmo que este corpo dependa de regra ordinária. Serão de princípio programático quando implementam política de governo a ser seguido pelo legislador ordinário, ou seja, traçam diretrizes e fins colimados pelo Estado na consecução dos fins sociais, como o previsto nos artigos 196; 205; 215; 218, *caput* etc. As normas de eficácia contida, por sua vez, da mesma forma que as normas de eficácia plena, têm aplicação imediata, integral e plena, entretanto, diferenciam-se pelo fato de o constituinte ter permitido que o legislador ordinário restrinja a aplicação da norma constitucional. Daí, a classificação utilizada por Michel Temer de normas de eficácia restringível e redutível, pois a regra posta na Lei Maior, poderá ter seu campo de atuação reduzido ou restringido pela lei comum. Frise-se, por oportuno, que enquanto não sobrevier a legislação ordinária regulamentando ou restringido a norma de eficácia contida, esta terá eficácia plena e total, já que nestes casos as normas de eficácia restringível apenas *admitem* norma infraconstitucional regulamentando-as. Como exemplo de norma de eficácia contida temos o artigo 5o, incisos VII, VIII, XV, XXIV, XXV, XXVII, XXXIII; 15, inciso IV; 37, inciso I etc. da Constituição Federal.

²³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar: teoria e comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 17.

De nenhuma censura, todavia, é a concepção adotada por SOUTO MAIOR BORGES, que em muito contribuiu com o estudo do tema, asseverando que:

A lei complementar tem por função – como o nome indica – complementar o sistema federal de governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício da atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios constitucionais de repartição de competências legislativas.

(...)

Nem sempre as leis complementares são integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada. Há leis complementares que podem ser aprovadas em decorrência de normas constitucionais de eficácia contida.²³⁷

Corroborando o entendimento esposado acima, quanto à geração de efeitos às normas de eficácia limitada ou contida, MARCELO CARON BAPTISTA atesta ser plenamente admissível a existência de normas constitucionais que necessitam de um instrumento capaz de ampliar-lhes a eficácia, em maior ou menor grau, viabilizando a sua plena aplicabilidade. Para o autor tal instrumento será sempre um ato normativo de natureza infraconstitucional²³⁸.

Outrossim, entende que, em muitos casos, o maior grau de eficácia da norma constitucional será alcançado diretamente pela lei ordinária; em outros, por meio de outros instrumentos introdutórios primários de normas jurídicas.

Isso porque, consoante se depreende das lições do referido autor, há situações para as quais a Constituição exige ou permite a edição de um instrumento normativo formalmente mais qualificado, a lei complementar.

Vale dizer, há casos em que a lei complementar assume caráter integrativo, os quais são taxados de excepcionais, ainda que indiretamente se relacionem ao conceito de “limitação constitucional ao poder de tributar”.

É o caso do disposto no artigo 153, VII²³⁹ da Carta Magna, que atribui à União Federal a competência para instituir impostos sobre grandes fortunas, desde que observados os limites e condições dispostos em lei complementar.

²³⁷ BORGES, Souto Maior Borges. Ob. cit. p. 55

²³⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 181/182

²³⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Isso significa dizer que “esse imposto poderá ser instituído pela União Federal, por meio de lei ordinária, desde que de acordo com as prescrições de prévia lei complementar”²⁴⁰.

Subentende-se que, para a instituição do imposto retro citado, há que haver prévia disposição em lei complementar, o que atribuí ao dispositivo caráter limitante à atividade do legislador ordinário, nos termos de JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁴¹.

Assim, em se adotando a corrente que define como complementar toda a lei que integra o texto constitucional, tem-se que o ato legislativo em referência tem por finalidade outorgar maior eficácia às normas constitucionais, nos casos expressa ou implicitamente previstos na Constituição, seja regulando exaustivamente a matéria correspondente ao seu campo privativo, seja servindo de fundamento de validade para outros instrumentos normativos.

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

²⁴⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 200.

²⁴¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p.474.

ROQUE CARRAZZA defende que a expressão “lei complementar” pode ser tomada em dois sentidos, um lato, que agasalha todas as leis que completam normas constitucionais não auto-executáveis²⁴², e outro sentido, que compreende as leis indispensáveis à plena eficácia de preceitos da Lei Maior, trazendo conteúdo (matéria) e processo de elaboração (forma) especiais.²⁴³

Nesse sentido e dentro da perspectiva do direito tributário, seria mais adequado tratar o Código Tributário Nacional como lei complementar destinada a possibilitar a executoriedade dos preceitos normativos constitucionais que, sendo amplos, necessitam de regramento que esteja mais próximo da vida e realidade social.

Assim, para ROQUE CARRAZZA, é nesse meio que serão traçados exaustivamente todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária, os quais, a par de implícitos na Constituição, não se tornam executáveis antes de submetidos ao regramento complementar próprio.²⁴⁴

A lição de ROQUE CARRAZZA esclarece tais premissas:

Deveras, normas constitucionais há que não abrigam todos os elementos indispensáveis à implementação da vontade nela contida. Esta, por assim dizer, recai sobre uma área muito mais ampla do que lhes permitem alcançar os elementos técnicos contidos em suas estruturas normativas. Ora, é exatamente por isso que Celso Bastos proclama: ‘Este descompasso entre a vontade legal, que se vislumbra com uma determinada extensão, e os efeitos jurídicos produzidos, que lhe ficam aquém, este espaço carente de normatividade, é preenchível pela categoria normativa denominada lei complementar (em sentido ontológico)’ (Elementos de Direito Constitucional, 1. ed. São Paulo, Educ/Saraiva, 1975, p. 121). Deste modo entendida,

²⁴² A doutrina norte-americana, pioneira nessa classificação, tendo como mentor Cooley (FERREIRA, Pinto. **Eficácia**, in Enciclopédia Saraiva de direito, 1982, São Paulo, Saraiva, 1979, vol. 30, p. 164), distingue as normas constitucionais em:

a) Auto-executáveis (self-executing; self-enforcing; self-acting), se puderem executar o dever imposto, por fornecerem uma norma que possibilite a fruição e proteção do direito outorgado. Tratam-se de preceitos constitucionais completos, que não requerem nenhuma complementação por lei infraconstitucional. São preceitos constitucionais para os quais não será necessário designar uma autoridade, nem indicar processo especial. São disposições onde o direito instituído já contém em si os meios de execução. Daí advém a sua denominação de auto-executável. Por dispensarem quaisquer leis suplementares, têm aplicação imediata aos casos concretos.

b) Não auto-executáveis (not self-executing; not self-enforcing provisions ou not self-acting), se somente indicarem princípios, sem, contudo, estabelecerem normas que lhes dêem eficácia. Requerem, portanto, ação legislativa ulterior para sua efetivação; dependem de lei que as complementem, pois só depois dessa complementação legislativa podem ser executadas.

²⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. cit. p. 768.

²⁴⁴ Idem, p. 768.

podemos afiançar que qualquer lei é complementar na medida em que, sempre, de uma maneira ou de outra, completa dispositivos constitucionais.²⁴⁵

Tendo-se estabelecido as vertentes do debate travado acerca da terminologia empregada pelo legislador originário, verifica-se que o tema perpassa ora pela questão da função da lei complementar, ora pelo aspecto formal e material próprio do instituto.

Ocorre que, ao analisar os aspectos de forma e conteúdo da lei complementar, é comum que se conclua, equivocadamente, pela existência de suposta hierarquia da lei complementar em relação à lei ordinária.

6.6 Da Hierarquia da Lei Complementar

Tema que gerou célebres debates na Ciência do Direito, a questão da existência de hierarquia entre lei complementar e legislação ordinária ensejou estudos que conduzem a conclusões divergentes. Respeitáveis estudiosos do Direito, a seguir arrolados, utilizaram-se de louváveis supedâneos técnicos no patrocínio de seus conflitantes entendimentos.

Diante disso, a questão reveste-se de maior complexidade na medida em que existem argumentos relevantes a corroborar, tanto com o posicionamento a favor da observância de hierarquia entre as aludidas espécies legislativas, quanto com o pensamento em contrário.

Consoante explica MICHEL TEMER, por conta do nome que lhe foi atribuído pelo constituinte, por muito tempo houve o entendimento de que a lei complementar seria uma espécie legislativa intermediária entre a Constituição e a lei ordinária²⁴⁶.

Isso porque, o próprio texto constitucional, no supra citado artigo 59, posiciona a lei complementar em inciso anterior àquele destinado à indicação da lei ordinária, o que para parte da doutrina seria o suficiente para afirmar estar presente uma relação de hierarquia entre os referidos atos legislativos.

²⁴⁵ Idem, p. 768, em nota de rodapé sob o nº 13.

²⁴⁶ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 148 e ss.

Ou seja, a causa mais comumente adotada como justificativa em prol da comentada hierarquia é a que se pauta no distinto processo de inserção de lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, quando contraposto à legislação ordinária.

O tema atinente à hierarquia da lei complementar em relação à lei ordinária é objeto de debates doutrinários de longa data, a ponto de PAULO DE BARROS CARVALHO defini-lo como o “velho problema da hierarquia da lei complementar”²⁴⁷.

Dentre aqueles que afirmam a existência da superioridade hierárquica em tela, cita-se HUGO DE BRITO MACHADO, que, em crítica à posição que desconsidera a superioridade hierárquica, afirma que qualquer raciocínio em contrário “presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de sua supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa”²⁴⁸.

6.6.1 Do conceito de Hierarquia e sua implicação jurídica

Dentre os diversos autores que se ocuparam do estudo da questão ora posta, vale salientar o entendimento de MARCELO CARON BAPTISTA, que estabeleceu premissas necessárias com vistas à análise da questão da lei complementar em matéria tributária.

Consoante referido jurista, “os limites da função da lei complementar são definidos partindo-se do enfrentamento da questão referente ao grau hierárquico-normativo superior em relação a outros instrumentos primários introdutórios de normas, principal e não exclusivamente, quanto à lei ordinária, seja quanto ao aspecto formal, seja quanto ao aspecto material”²⁴⁹.

²⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 204

²⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Posição Hierárquica da Lei Complementar**. Revista Panorama da Justiça. Ano 4, nº 23. São Paulo, 2000, p. 20. Ao manifestar, em crítica à posição que desconsidera a superioridade hierárquica, que “presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de sua supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa”.

²⁴⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 181/182

Portanto, há que se estabelecer como ponto de partida o estudo da posição hierárquica da lei complementar no sistema jurídico, assim como também a dissociação dos aspectos material e formal atinentes à figura legislativa, partindo-se da definição terminológica de hierarquia, a qual pressupõe uma relação entre dois ou mais vetores, ou seja, “envolve a idéia geral de organização fundada sobre relações de subordinação entre membros de um grupo”²⁵⁰.

No empenho de elucidar a questão, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES acrescentou que “o termo ‘hierarquia’ só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra norma quanto a segundo regule a forma de criação da primeira norma. Esse diverso posicionamento hierárquico não existe indistintamente entre a lei complementar e a lei ordinária, no direito brasileiro.”²⁵¹.

No aspecto jurídico, HANS KELSEN ocupou-se da definição do instituto da hierarquia, conceituando-o a partir da máxima “Uma norma está em relação com uma outra norma; a superior em relação com uma inferior, se a validade desta é fundamentada na validade daquela”²⁵².

Consoante bem esclarecido por MARCELO CARON BAPTISTA, deve-se adotar como princípio de direito a idéia de que tanto a hierarquia entre normas jurídicas quanto a validade dos enunciados prescritivos de uma está subordinada à adequação aos enunciados de outra, enquanto exigência dos sistemas jurídico-positivos²⁵³.

Pioneiro a defender tal postura, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, já em 1975, descortinou os equívocos da doutrina na seara da ciência jurídica pátria, aplicando a teoria kelseniana ao estudo específico da lei complementar aos ditames da então Carta Constitucional de 1967, após as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 01 de 1969²⁵⁴.

Naquela época, referido autor já havia afirmado que apenas se poderia falar em hierarquia da lei complementar, em relação a outros instrumentos normativos, quando aquela lhes outorgasse fundamento de validade, o que nem sempre se verificava.

²⁵⁰ HOUAISS, Antonio e VILLAR, Mauro de Salles, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 1531

²⁵¹ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 56

²⁵² KELSEN, Hans. Ob. cit. p. 329-330

²⁵³ BAPTISTA, Marcelo Caron. Livro, p. 182.

²⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 61.

Em outros termos, tanto as leis complementares como as leis ordinárias buscam seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional, o que implica afirmar que não há propriamente uma hierarquia entre as espécies normativas em jogo.

No mesmo sentido, com o escopo de conferir contornos sólidos aos requisitos necessários à caracterização de eventual existência de desnível hierárquico entre as figuras legislativas, CELSO RIBEIRO BASTOS ressaltou que "na hierarquia o ente hierarquizado extraí a sua existência do ser hierarquizante, (...) a espécie inferior só encontra validade nos limites traçados pelo superior."²⁵⁵.

Seguindo o mesmo raciocínio, MICHEL TEMER afirma que "hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior."²⁵⁶.

Acerca do tema, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que a hierarquia é verificável na hipótese de "a norma subordinada colher na compostura semiológica da norma subordinada o núcleo sobre o qual pretende dispor"²⁵⁷.

Por fim e oportunamente cabe a transcrição dos dizeres de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

Diz-se então que a primeira é uma norma subordinada ou de grau inferior e a segunda, uma norma subordinante ou de grau superior. A relação entre a norma subordinante e a norma subordinada, cuja criação é regulada pela norma subordinante, é uma relação de hierarquia, consistente num vínculo de supra e subordinação. A norma que determina a criação de outra norma lhe é superior ou supraordenada; a criada na conformidade dela, inferior ou subordinada. Essas normas portanto não guardam entre si uma relação de coordenação, mas de subordinação hierárquica (cita Hans Kelsen – Teoria geral do direito e do Estado). Esse é o mais preciso significado do termo hierarquia e decorre da circunstância exaustivamente demonstrada por Kelsen de que o ordenamento jurídico é um sistema escalonado de normas; um sistema de normas juridicamente subordinadas em graus sucessivos de hierarquia.²⁵⁸

²⁵⁵ BASTOS, Celso Ribeiro: **A inexistência de Hierarquia entre Lei Complementar e as Leis Ordinárias**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, vol. 26/19-20.

²⁵⁶ TEMER, Michel. Ob. cit. p. 146.

²⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 207

²⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 58.

Objetivando estabelecer uma visão mais didática do aspecto da hierarquia ora em debate, empresta-se da obra de MARCELO CARON BAPTISTA o método que analisa a hierarquia da lei complementar em suas vertentes material e formal²⁵⁹.

6.6.1.1 Da Hierarquia Formal da Lei Complementar

No empenho de delimitar as correntes doutrinárias acerca da hierarquia da lei complementar face à legislação ordinária, convém apontar alguns dos autores, bem como seus respectivos argumentos, que ora defendem, ora repugnam o argumento de superioridade formal das espécies legislativas em tela.

Neste diapasão, nos termos dos ensinamentos de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, “conforme lição de Maximiliano, deve-se sustentar que a lei complementar encontra-se em posição de hierarquia entre a lei ordinária e a Constituição, no mesmo sentido do que defendia Pontes de Miranda nos seus Comentários à Constituição de 1967.”²⁶⁰

No intuito de justificar a razão pela qual entende ser a lei complementar hierarquicamente superior à lei ordinária, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO afirma que:

A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento. Paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma.²⁶¹

Ao final, atesta que da inserção da lei complementar entre a Constituição e a lei ordinária decorrem conseqüências inexoráveis e óbvias, quais sejam, a de que a lei

²⁵⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. cit. p. 183/187

²⁶⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Ob. cit. p. 203.

²⁶¹ Idem, p. 208.

complementar não pode contradizer a Constituição e a de que a lei ordinária está sujeita à lei complementar.

Acerca do tópico em voga, vale a citação de NELSON DE SOUSA SAMPAIO, cujo entendimento é no sentido de ser “discutível que as leis votadas por maioria absoluta, para complementar o governo de gabinete, se situavam acima das leis ordinárias porque o conteúdo não bastava para essa conceituação e a maioria absoluta exigida para a aprovação também não seria suficiente para coloca-las naquele plano”²⁶².

Aliás, como bem subscreveu SOUTO MAIOR BORGES, “a opinião da Comissão de Reforma sobre a posição da lei complementar, tida como hierarquicamente superior a das leis ordinárias, não constitui um argumento definitivo. Só a interpretação sistemática da Constituição federal em vigor poderá confirmar ou infirmar a conclusão pela superioridade formal da lei complementar, tal como penetrou no direito brasileiro”²⁶³.

Interessante destacar que foi esse último autor que concebeu uma classificação das leis complementares sob o prisma exclusivamente material, distinguindo-as em dois grupos.

O primeiro deles se refere às leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos, tais como leis ordinárias, decretos legislativos e convênios; ao passo que o segundo reporta-se às leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos ressalvando que não parece viável, fora dessa perspectiva, uma classificação das leis.

Consoante se depreende da obra consultada, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES não concebia uma possível hierarquia formal superior da lei complementar em confronto com a lei ordinária, uma vez que, para tanto, seria necessário que aquela determinasse ou o processo de criação desta última ou apenas o órgão competente para desempenhar a atividade legislativa ordinária.

Ocorre que, com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, permitiu-se a subsunção da classificação quanto ao aspecto formal,

²⁶² SAMPAIO, Nelson de Sousa. Ob. cit. p. 37.

²⁶³ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 5.

uma vez que passou-se a exigir a observância de formas técnicas e procedimentos para o processo legislativo.

Nos bem claros termos de MARCELO CARON PABTISTA, foi a partir de tal momento que “a doutrina detecta questões que merecem discussão, tendo como fundamento eventual hierarquia formal da lei complementar em detrimento aos demais instrumentos infraconstitucionais primários introdutórios de normas jurídicas, ressaltando-se que interessa ao presente estudo a comparação em relação à lei ordinária”²⁶⁴.

O supra citado autor enumera os principais argumentos dos quais se valem os juristas, ora fundamentando-se na posição topográfica em que se encontra a lei complementar no texto constitucional (redação do artigo 59); ora em função do quorum qualificado exigido para a sua edição em detrimento do quorum simples exigido à lei ordinária; ora em função da redação do parágrafo único do artigo 59 da Constituição da República Federativa de 1988 que se reporta à edição, superveniente, de lei complementar, que disporá acerca dos requisitos procedimentais para a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, da qual resultou a edição da Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998, posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 107, de 26/04/2001.

Todavia, nenhum dos dois primeiros itens supra arrolados são suficientes, em conjunto ou isoladamente, para atestar a existência de superioridade hierárquica formal da lei complementar em relação à lei ordinária.

Isso porque, consoante ensina MARCELO CARON BAPTISTA, está-se diante de mero dado geográfico, sem qualquer relevância jurídica, uma vez que a interpretação do texto constitucional deve-se dar a partir do método científico-sistemático²⁶⁵.

Vale dizer, o excessivo apego à literalidade e signos, apartados, prejudica uma perfeita análise de um enunciado prescritivo.

No que tange ao argumento atinente ao maior rigor do quorum exigido à edição da lei complementar, assevera referido autor que “também não há que se falar

²⁶⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob cit. p. 184

²⁶⁵ Idem, p. 184.

em hierarquia formal da lei complementar em razão apenas dos requisitos de quorum qualificado para a sua edição, embora isso a destaque das demais espécies legislativas. Tal exigência, por si só, nada esclarece sobre a questão da hierarquia, por ser apenas um traço de distinção, e não de fundamentação de validade, de natureza formal, entre a lei complementar e os demais instrumentos infraconstitucionais primários introdutores de normas”²⁶⁶.

Em sentido contrário, defende HAMILTON DIAS DE SOUZA, que a lei complementar, por se tratar de instituto legislativo com quorum especial e mais rigoroso, é hierarquicamente superior às leis ordinárias. Para o autor, a hierarquia resulta da conjugação da forma especial ao conteúdo específico²⁶⁷.

Por derradeiro, no entanto, no que tange à redação do parágrafo único do artigo 59 do texto constitucional, MARCELO CARON BAPTISTA ensina que “é certo que a Lei Complementar nº 95/98, por impor parâmetros formais aos quais o legislador federal está irremediavelmente vinculado, possui hierarquia formal superior em relação a qualquer outra lei infraconstitucional, inclusive em relação a outras leis complementares”²⁶⁸.

No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que “é a consagração da superioridade hierárquica formal dessa espécie do processo legislativo, com relação às previstas nos outros itens”²⁶⁹.

Vale destacar que, adotando-se o entendimento supra, nenhuma outra lei, seja ela da natureza que for, e nem mesmo as que eventualmente venham a alterar a disciplina conferida à matéria veiculada pela própria Lei Complementar nº 95/98, excetuam-se da submissão formal aos termos da lei prevista no parágrafo único do artigo 59 da Constituição de 1988.

Para MARCELO CARON BAPTISTA, em referência à lei superveniente que venha a alterar as exigências e condições impostas pela lei vigente e editada para atender ao parágrafo único do artigo 59, defende que “mesmo essa nova lei

²⁶⁶ Idem, p. 185.

²⁶⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. em artigo “**Lei complementar em matéria tributária**” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 29-59.

²⁶⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p.185.

²⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**, p. 209.

complementar, para que possa ser tida como juridicamente válida, e assim alterar materialmente a de nº 95/98, deverá respeitar, do ponto de vista formal, as determinações desta”²⁷⁰.

Segundo o autor, até mesmo as emendas constitucionais editadas posteriormente à vigência da Lei Complementar nº 95/98 se submetem, quanto aos requisitos formais, às suas prescrições, já que o enunciado do referido artigo 59, parágrafo único da Carta Constitucional se refere a todos os tipos de instrumentos normativos decorrentes da função legiferante do órgão competente. Vale lembrar que, como bem constatado pelo autor, o inciso I do artigo 59 faz expressa menção às emendas constitucionais.

Por fim, conclui-se que, no vigente sistema constitucional, somente se pode falar em eventual hierarquia formal, na esfera do processo legislativo federal *lato sensu*, em se tratando da Lei Complementar nº 95/98, com a redação que lhe deu a Lei Complementar nº 107/01.

No entanto, deve-se destacar que a mesma superioridade formal não é regra extensiva aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, ao menos que suas respectivas Constituições e Leis Orgânicas estabeleçam regramento semelhante ao âmbito federal.

Assim, pode-se concluir, objetivamente, que inexistente hierarquia formal entre lei complementar e lei ordinária, salvo na hipótese versada pela Lei Complementar a que se refere o artigo 59 da Carta Magna em vigor. Outrossim, que a posição topográfica dos atos legislativos no corpo do texto constitucional não é critério para o reconhecimento de suposta hierarquia.

6.6.1.2 Da Hierarquia material da lei complementar

No que se refere ao aspecto material de atuação da lei complementar, tem-se que sua caracterização decorre da designação constitucional das matérias próprias de lei complementar, que na definição de CELSO RIBEIRO BASTOS é “toda aquela

²⁷⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 185.

que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normas heterogêneas, aprovada mediante um quorum próprio de maioria absoluta”²⁷¹.

MARCELO CARON BAPTISTA, partindo dos ensinamentos do acima citado autor, em consonância com a classificação elaborada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, entende que “a lei complementar poderá, em hipóteses predeterminadas pela Constituição, localizar-se em patamar hierarquicamente superior (hierarquia material) aos demais instrumentos normativos primários, tais como a lei ordinária, mas unicamente naqueles casos em que lhes servir de fundamento imediato de validade, quanto ao seu conteúdo material”²⁷².

Assim é que, para SOUTO MAIOR BORGES, “não se nega a procedência da afirmação de que a lei ordinária não pode revogar a lei complementar. Todavia, partindo dessa afirmação não é possível extrair a conclusão pela superioridade formal da lei complementar porque a recíproca é igualmente verdadeira: a lei complementar não pode revogar a lei ordinária”.²⁷³

Trata-se, portanto, da pertinência obrigatória do conteúdo normativo a ser submetido à forma de lei complementar.

Pelo que se extrai do exposto, em se tratando de matérias específicas a serem reguladas por lei ordinária, uma vez evidenciada a necessidade de sua normatização em conformidade com o que dispuser dada lei complementar, enquanto fundamento de validade daquela, diz-se que a lei ordinária será hierarquicamente inferior à lei complementar.

Vale dizer, somente se poderá afirmar presente a relação de hierarquia material quando qualquer instrumento normativo buscar seu fundamento de validade em outro instrumento, o que é passível de ocorrer entre leis complementares em relação a leis ordinárias ou qualquer outro ato normativo, e vice-versa.

A fim de melhor esclarecer a questão da posição doutrinária que atesta a existência de hierarquia material da lei complementar em relação à lei ordinária, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES entendeu que:

²⁷¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar: teoria e comentários**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 17.

²⁷² BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit., p. 180

²⁷³ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 24.

De acordo com essa tomada de posição, só quando a lei complementar disciplinasse assunto que lhe fosse próprio, gozaria da superioridade hierárquica própria da espécie. Portanto, a lei ordinária estaria subordinada à lei complementar votada com observância do modelo constitucional. A razão seria porque, fora do seu campo, a lei complementar valeria tão-só como lei ordinária; estaria a esta equiparada quanto ao regime jurídico.²⁷⁴

Ao final conclui, em crítica a tal posição, que:

É um irremediável ilogismo reconhecer que a lei complementar somente pode explorar um campo de competência cujo limite esbarra na área privativamente reservada à legislação ordinária e pretender, ao mesmo tempo, identificar na lei complementar superioridade hierárquica.

(...)

Não tem nenhum sentido, nem utilidade teórica, no plano de análise puramente jurídica, colocar-se o problema da graduação no escalonamento normativo, quando se reconheça apenas que o campo reservado à lei complementar é materialmente distinto do campo reservado à lei ordinária. Com base nessas considerações, não é viável extrair nenhuma conclusão sobre a situação hierárquica da lei complementar no direito brasileiro.²⁷⁵

Nesse contexto, oportuno destacar que nos casos em que a Carta Constitucional atribui ao legislador ordinário a tarefa legislativa, sendo, no entanto, exercida pelo legislador complementar, tem-se entendido que não se trata de hipótese de inconstitucionalidade formal, uma vez que a rigorosidade procedimental exigida à lei complementar é maior em relação à lei ordinária.

Ou seja, não existe impedimento jurídico para que isso ocorra, uma vez que todos os requisitos mínimos estabelecidos para a lei ordinária restaram observados.

O mesmo não se pode afirmar quanto à hipótese em que a lei complementar federal disponha acerca de matéria que lhe é vedada pela Constituição da República Federativa do Brasil, por se tratar de tema exclusivo à competência dos estados-membros ou municípios. Nessa situação estar-se-á diante de inconstitucionalidade formal e material.

²⁷⁴ BORGES, José Souto Maior, p. 57.

²⁷⁵ Idem, p. 58

Vale dizer, não há que se falar em hierarquia material da lei complementar nas hipóteses em que a Constituição Federal de 1988 exigiu, com exclusividade, a edição do referido ato legislativo. Por outro lado, além da inexistência de hierarquia, o que se verifica é uma delimitação de campos privativos para o exercício da competência legislativa.

Nessas hipóteses, portanto, cabe à lei complementar atuar na regulação de matéria que lhe é própria, sendo improcedentes afirmações que reconheçam qualquer espaço para que a mesma matéria seja disciplinada por meio de quaisquer outras espécies normativas.

Todavia, há quem defenda tal hierarquia, dentre eles VITTORIO CASSONE, para quem a hierarquia é definida pela competência material legislativa, ou seja, se a Constituição Federal prevê, para certa matéria, a necessidade de Lei complementar, deve-se respeitar a seguinte hierarquia: Constituição Federal; lei complementar; lei ordinária e demais normas de caráter executório²⁷⁶.

No entanto, consoante lições do referido autor, poderá a Carta Magna remeter a matéria diretamente à Legislação Ordinária ou Resolução do Senado Federal para regulamentá-la, sendo então desnecessária a lei complementar. Nesse caso, a hierarquia a ser observada é a seguinte: Constituição Federal; Resolução do Senado Federal e/ou Lei Ordinária e demais normas de caráter executório.

A partir do entendimento anterior, a hierarquia das leis ficaria relativizada em função da exigência do caso concreto, isto é, falar-se-ia em hierarquia genérica, em que a Constituição Federal figuraria no pólo superior, seguida de Lei Complementar, e em hierarquia específica, conforme definição explícita da Carta Magna, segundo a matéria a ser tratada.

6.7 Da Expressão “Lei” a que se refere o texto constitucional

Primeiramente oportuna a delimitação da terminologia adotada no sentido de expressar o que vem a ser a figura da “lei”.

²⁷⁶ CASSONE, Vittorio. **Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição**: explicado. p. 30 São Paulo: Atlas, 1989. 2ª. edição, p. 30

Discorrendo sobre o conceito de “lei”, PINTO FERREIRA define-a como “uma maneira de formalização do direito, é uma das fontes significativas do direito. É a norma de conduta fixada pelo Poder Público competente e que se destina a reger as relações sociais de determinado povo.”²⁷⁷

Para CLÓVIS BEVILÁQUA lei “é a ordem, ou a regra geral obrigatória que, emanando de uma autoridade competente e reconhecida, é imposta coativamente à obediência de todos.”²⁷⁸.

Estabelecidas tais preliminares, cumpre proceder à elaboração de considerações acerca de outra celeuma, que igualmente enseja conflitos doutrinários, a qual se refere ao emprego da expressão “lei” em vários trechos do texto constitucional, desacompanhado de qualquer qualificação que a particularize.

Tal fato, segundo juristas como PAULO DE BARROS CARVALHO, implicaria na possibilidade de que, nos casos em que a “grandeza do tema” assim exigisse, o legislador poderia tratar a questão por intermédio de lei complementar²⁷⁹.

O fato é que a estipulação das questões que suscitam a formulação de lei complementar resulta de uma avaliação axiológica, por parte do legislador constituinte, ao qual coube a tarefa de prever, no texto do diploma legal máximo, os temas que, em face da importância dos mesmos para o ordenamento jurídico, seriam postulados, por meio de lei complementar, independentemente de indicação expressa no texto constitucional.

Ocorre que este não foi este o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade²⁸⁰ datada do ano de 2002, a despeito da prevalência do entendimento²⁸¹ segundo o qual não se pode identificar os casos em que cabe lei complementar para regular determinada matéria, inclusive tributária, em face de mera disposição constitucional expressa nesse sentido, dada a visão sistemática que deve se atribuir ao ordenamento jurídico.

²⁷⁷ PINTO FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**, p. 16.

²⁷⁸ BEVILÁQUA, Clóvis. **Código Civil Dos Estados Unidos do Brasil Comentado** Rio de Janeiro, Livraria Freitas Bastos, 1955.

²⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. p.136.

²⁸⁰ ADIN nº 2.010-2/DF.

²⁸¹ Autores, citados no tópico 4.3.2, que defendem o uso do processo sistemático de interpretação.

Consoante lições de MARCELO CARON BAPTISTA “há casos em que, a despeito de simples referência à ‘lei’, a Constituição Federal impõe a edição de lei complementar”²⁸², a exemplo dos artigos 150, VI, c²⁸³; inciso II do §2º do artigo 153²⁸⁴, na versão original da Carta Constitucional de 1988, revogado pela Emenda Constitucional nº20/98; §7º do artigo 195, entre outros esparsos, por se tratarem de limitações constitucionais ao poder de tributar.

A propósito, como bem asseverou GERALDO ATALIBA, “a característica da espécie não é a designação ‘lei complementar’, mas o regime jurídico que se lhe atribui”²⁸⁵.

Por fim, oportuno ressaltar que, especificamente no âmbito do direito tributário, consoante bem alertado por MARCELO CARON BAPTISTA, “a pertinência da lei complementar em matéria tributária haverá de ser analisada caso a caso”²⁸⁶.

Nesse ponto, coerente afirmar que, no âmbito tributário, no que tange à exigência de lei complementar pela dicção do texto constitucional, do ponto de vista meramente jurídico, a exigência de lei complementar é indispensável somente nas hipóteses em que a Carta Maior assim o determinar.

Isso porque, ainda que diante da falta de previsão expressa, “a solução de ‘conflitos de competência’ ou a preservação dos direitos do contribuinte relativos às ‘limitações constitucionais do poder de tributar’ (...) seriam alcançadas, de qualquer modo, pelo método sistemático de sua interpretação”, isto é, “a ausência de lei complementar em nada impediria a aplicação das normas tributárias”²⁸⁷.

²⁸² Idem, p. 203/204.

²⁸³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

²⁸⁴ Estabelecia a imunidade, quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre rendimentos relativos à aposentadoria e à pensão, pagos pela previdência pública das pessoas políticas aos cidadãos com mais de sessenta e cinco anos de idade que não possuísem fonte de rendimento que não a do trabalho “nos termos e limites fixados em lei...”.

²⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na constituição**, p. 58.

²⁸⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 206.

²⁸⁷ Idem, p. 201

Há que se frisar, nos termos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, “eventualmente considerações de ordem sistemática conduzirão inevitavelmente à conclusão de que, posto não expressamente prevista, só a lei complementar pode disciplinar determinadas matérias”.²⁸⁸

Diante do acima exposto, pode-se aferir que, em quase todos os casos em que a Constituição se refere à lei (“nos termos da lei...”, ou “a lei estabelecerá...” etc.), ou mesmo à lei específica, está exigindo a edição de lei ordinária.

A reserva de matérias à lei complementar, salvo raras exceções, deve vir expressa no texto constitucional, as quais dizem respeito a situações em que a interpretação sistemática da Constituição permite inferir a exigência de lei complementar, ainda que o texto constitucional somente se refira à lei, sem qualificativo.

6.8 Das atribuições do legislador federal

O ordenamento jurídico pátrio imputou ao legislador federal atribuições tais, capazes de particularizar a atividade legislativa deste âmbito federativo. Isso porque, o Congresso Nacional atua em três diferentes planos: constitucional, nacional e federal, em cada qual observando exigências específicas e desempenhando funções ímpares.

Assim, em exercendo atividade legislativa de ordem constitucional, estar-se-á diante das emendas constitucionais; em atuando no âmbito nacional, estar-se-á diante de normas gerais aplicáveis a todos os demais entes federados, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. No último caso, considera-se federal a lei emanada do Congresso Nacional, pela qual a União exerce sua competência legislativa, na qualidade de pessoa jurídica de direito interno.

Da mesma maneira, HELENO TAVEIRA TORRES informa o seguinte:

Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas: a) constituinte derivado, ao discutir e votar Emendas à Constituição; e legislador ordinário da União, sob duas

²⁸⁸ BORGES, José Souto Maior, Ob. cit, p.35

modalidades: b) legislador federal, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e c) legislador nacional, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24 da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição²⁸⁹.

Eis a razão pela qual pode-se afirmar que o Congresso Nacional é órgão que concentra dúplice função e os processos exigidos para o exercício de cada uma delas são distintos, não apenas por uma questão de necessidade de maior dificuldade, “definidora da rigidez constitucional, para o exercício das mutações constitucionais, operados pelo Constituinte derivado, mas como razão do exercício de cada uma dessas funções. Ao dúplice exercício de funções do órgão, um duplo processo, como critério de legitimação dos atos emanados por cada um deles”²⁹⁰.

Certos disso é que surgiu a controvérsia acerca dos efeitos da lei complementar, vale dizer, se a mesma assume, sempre, caráter de lei nacional, ou ainda, se eventualmente poderá ser a ela atribuído o status de lei federal.

Propõe FÁBIO FANUCCHI que a lei complementar, embora promanada do legislativo da União, assume o caráter de lei nacional e não simplesmente federal²⁹¹.

De conformidade com o determinado até aqui, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, entende que, via de regra, tem a lei complementar caráter nacional, no entanto, na hipótese de versar acerca de tema não indicado como de sua competência, pela Carta Constitucional, terá status de mera lei ordinária federal, vinculante tão-somente à União²⁹².

6.8.1. Da distinção entre lei federal e lei nacional

Cumpra bem estabelecer, mediante critérios objetivos e lógicos, as razões que ensejaram o reconhecimento de duas espécies de leis complementares, federal e nacional.

²⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxi

²⁹⁰ Idem, p. xxi

²⁹¹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, Resenha Tributária, São Paulo, 1972, vol. 1, p. 68.

²⁹² Citado por SOUZA, Hamilton Dias de., em artigo “**Lei complementar em matéria tributária**” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 29-59.

A propósito, lecionou JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que a principal distinção entre as ordens nacional e federal, distinguindo lei nacional face à lei federal, sendo a primeira inserida em uma ordem global do Estado nacional, não se restringindo às pessoas subordinadas à União; ao passo que a segunda se insere na ordem parcial central deste ente político.²⁹³

É conveniente rememorar as lições de SACHA CALMON NAVARRO COELHO sobre a ordem jurídica nacional, a qual identifica como sendo composta por três ordens parciais, quais sejam, a federal, a estadual e a municipal, pois tanto a União, quanto os Estados e os Municípios possuem auto-governo e produzem normas jurídicas, mas, no entanto, submetem-se à ordem jurídica total, sob o império da Constituição, fundamento do Estado e do direito. Segundo o autor, “a lei complementar é nacional e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais”²⁹⁴.

Da maior importância ao estudo do tema são as digressões elaboradas por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, senão vejamos:

Consoante o magistério de Geraldo Ataliba, a lei federal não colhe os Estados e Municípios, porque estes não são jurisdicionados e administrados pela União. Jurisdicionados e administrados pela União são as pessoas físicas ou jurídicas contribuintes da União ou de qualquer forma relacionadas com os seus serviços, com a sua atividade ou com o seu aparelhamento administrativo. A lei federal, materialmente considerada, não pode colher os Estados e Municípios. Nesse sentido particular, a lei federal é contraposta às leis estadual e municipal, enquanto inseridas em diferentes âmbitos materiais de validade.²⁹⁵

Para corroborar ainda, se bem que desnecessário, posto que clara está a distinção entre os institutos, GERALDO ATALIBA afirma, no que tange à lei nacional, que as pessoas recebem a lei nacional não na qualidade de súditos ou jurisdicionados do Estado brasileiro; na qualidade de súditos do Estado federal. A lei nacional, categoria jurídico-positiva diversa da lei federal, é o produto legislativo do Estado nacional, total, global. As dificuldades para o estabelecimento da distinção entre leis

²⁹³ BORGES, José Souto Maior. Op. cit. p. 64.

²⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. p. 45.

²⁹⁵ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 66.

federais e leis nacionais decorrem da origem comum, porque ambas são leis editadas pela União, porque estes não são jurisdicionados²⁹⁶.

No entanto, SOUTO MAIOR BORGES critica tal posição, uma vez que considera o critério utilizado para a distinção de lei nacional e federal fator alheio ao direito, senão vejamos:

Parece-nos também que a distinção entre a lei federal e a lei nacional com base na consideração de que esta última seria o produto legislativo do Estado nacional, total, global, repousa em critérios de consistência extrajurídica, dada a sua referibilidade à lei nacional enquanto categoria sociológica e não aos âmbitos de validade da norma.

(...)

É entretanto importante observar que nem sempre a identificação do âmbito pessoal das normas federais e nacionais se verifica, porque a lei nacional pode ter como destinatários não só a União, mas também os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal. Quando a lei nacional, editada pela União, tem como destinatários esses outros entes constitucionais, o seu âmbito de validade diversifica-se nitidamente com referência aos das leis simplesmente federais.

A lei federal, no seu âmbito pessoal de validade, limita-se a vincular a União, sem alcançar as outras pessoas constitucionais. A lei federal distingue-se da lei nacional porque esta, embora editada pelo Congresso Nacional, tem como destinatários não apenas a União, mas os Estados e Municípios; ou só os Estados; ou só os Municípios.²⁹⁷

Portanto, forçoso concluir que, enquanto a lei nacional possui caráter cogente a todos os entes políticos e súditos da República Federativa do Brasil; a lei federal, igualmente fruto da atividade legislativa do Poder Legislativo da União, é de observância obrigatória pela União Federal, bem como pelas relações jurídicas afetas a ela.

²⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Normas gerais em direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios**, artigo in RDP 10/45.

²⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 67.

6.8.2 Da relação entre a lei complementar e a lei ordinária

Tendo sido estabelecido que o cabimento da lei complementar é distinto das hipóteses materiais da lei ordinária, há que se definir a relação entre os institutos legislativos dentro do sistema jurídico positivo.

Isso porque, como já visto, ainda que não se fale em hierarquia, substancial ou formal, entre tais figuras, não se pode olvidar a necessidade de convivência recíproca e harmoniosa das mesmas.

Outrossim, o fato de dada lei complementar ter caráter nacional não afasta a possibilidade de a outra lei ordinária ser atribuído o mesmo status, permanecendo a necessidade de respeito mútuo.

Nesse sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES tem defendido que “a caracterização da lei complementar como lei nacional é imprestável para lhe dar especificidade em confronto com a lei ordinária da União, porque esta também pode ser materialmente nacional”²⁹⁸.

Referindo-se à lei complementar em comparação à lei ordinária, referido autor afirma que a primeira nem sempre é lei nacional, do mesmo modo que a segunda nem sempre é lei simplesmente federal, para concluir que “tanto a lei complementar quanto a lei ordinária da União podem revestir-se ou não do caráter de leis nacionais, em função dos respectivos conteúdos e âmbitos pessoais de validade, sendo de rechaçar-se a opinião dos que sustentam indiscriminadamente ser a lei complementar uma lei essencialmente nacional”²⁹⁹.

Vale lembrar que, como bem alertado em tópico anterior, a lei complementar que não se atente ao aspecto formal exigido pelo regime constitucional, ainda que dentro do âmbito material de validade da lei complementar, será considerada lei complementar material, viciada por inconstitucionalidade formal ou extrínseca.

Por outro lado, uma vez não acatado o campo material próprio, a lei em referência não será formalmente complementar, mas ordinária.

²⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 60.

²⁹⁹ Idem, p. 62.

Desta feita, há que se conjugar dois requisitos constitucionais – quorum especial e qualificado – mais o âmbito material de competência legislativa próprio – para que se identifique uma lei complementar no direito brasileiro.

Ao final, SOUTO MAIOR BORGES assevera que “o único critério, rigorosa e dogmaticamente jurídico para estabelecer uma distinção válida entre lei complementar e lei ordinária reside na diversidade do regime jurídico, decorrente de um específico processo de elaboração legislativa, e âmbito material de validade peculiar.”³⁰⁰.

Perfeitamente elucidada foi, também, a matéria atinente à distinção entre lei complementar e lei ordinária pelo autor pátrio SACHA CALMON NAVARRO COELHO, para quem “a lei complementar diferencia-se da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade nacional, cuida de matérias de interesse ordinário da União federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-membros e dos Municípios”.³⁰¹

Ao final e ao cabo, SOUTO MAIOR BORGES ensina que:

Se a lei complementar (a) invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. Sobre esse ponto não há discrepância doutrinária. A lei complementar fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária. Sem a congregação dos dois requisitos estabelecidos pelo art. 50 da Constituição, o quorum especial e qualificado (requisito de forma) e a matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar (requisito de fundo) não há lei complementar. Contudo, se não ultrapassar a esfera de atribuições da União, o ato legislativo será existente, válido e eficaz. Só que não estará submetido ao regime jurídico da lei complementar – inclusive, quanto à relativa rigidez – mas ao da lei ordinária, podendo conseqüentemente ser revogada por esta.³⁰²

Ante exposto, percebe-se que não só os tópicos atinentes aos aspectos formal e material da lei complementar são de extrema relevância, como igualmente guardam íntima relação com eventual reconhecimento do status de lei ordinária à ato legislativo incorretamente qualificado como lei complementar, mormente quando não observadas as matérias cuja disciplina são próprias de uma espécie legislativa em

³⁰⁰ Idem, p. 73.

³⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Ob. cit. p. 290

³⁰² BORGES, José Souto Maior, Ob. cit. p. 26

detrimento de outra, ou ainda, na hipótese de o quorum qualificado, próprio da lei complementar, restar não observado .

7. DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A constituição da República Federativa do Brasil estabelece, em seu artigo 146, as funções da lei complementar na seara tributária, sendo que, com a edição da Emenda Constitucional nº 42/2003, foi acrescentada a alínea “d” ao inciso III e o parágrafo único e seus incisos I a IV, ao referido artigo, nos termos já transcritos no presente estudo.

Isso posto, dentre os temas que ensejam grande polêmica no âmbito do direito constitucional tributário, a questão afeta à função da lei complementar tributária ainda mostra-se não conclusiva.

Consoante redação do dispositivo retro citado, fica evidenciado que as limitações constitucionais ao poder de tributar, a eliminação de conflitos entre os poderes tributantes e o estabelecimento de normas gerais existem para que as, aproximadamente, 5.500 entidades dotadas de personalidade jurídica de direito público interno (municípios, Estados-membros e Distrito Federal) e de competência tributária impositiva, exerçam-na dentro de um único sistema, conformando o espectro do veículo legislativo eleito pelo constituinte.

Isso porque, e como anteriormente analisado, é essencial à estrutura federal de Estado a repartição de competência, de modo que de cada ente descentralizado e respectivo Poder Legislativo, surja uma ordem jurídica própria, o que não significa dizer que sejam independentes e indiferentes umas às outras.

Dentro desse contexto, fala-se em Lei Complementar, que, quando dotada de caráter de nacionalidade, mostra-se um meio legislativo que se sobrepõe às ordens jurídicas parciais da União, Estados-membros e Municípios.

Para que se estabeleça uma melhor compreensão da extensão do dispositivo complementar tributário, há que se definir suas funções, bem como os efeitos em relação às legislações regionais, no âmbito da autonomia dos Estados-membros e municípios.

7.1. Da Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal

Na esfera doutrinária, dentre os autores a adotar como tarefa científica o estudo da questão afeta à função da lei complementar na seara tributária, está ROQUE CARRAZZA, cujo entendimento é de que a lei complementar tributária somente serve para “colorir, de novos e mais intensos matizes, as linhas, por vezes tênues, que a Carta das Cartas traça ao impor ‘limitações ao poder de tributar’ e ao distribuir competências tributárias, privativas e indelegáveis, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.”³⁰³.

Aliás, acerca do tema, SACHA CALMON NAVARRO COELHO enumera os papéis assumidos pela lei complementar tributária da seguinte maneira:

- a) emitir normas gerais em direito tributários;
- b) dirimir conflitos de competência;
- c) regular as limitações ao poder de tributar;
- d) fazer atuar certos ditames constitucionais³⁰⁴.

A leitura atenta da obra do referido autor conduz à conclusão de que os itens ‘a’, ‘b’ e ‘c’ são genéricos ao passo que o ‘d’ é tópico, de modo que, caso a caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar, vale dizer, não cabe ao Poder Legislativo decidir pela utilização da lei complementar, uma vez que esta é expressamente predeterminada pela Constituição.

Nos termos do que afirma referido autor, não se pode olvidar que “As leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance) ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).”³⁰⁵

Dentre os exemplos citados pelo autor, vale destacar que a regra constitucional insculpida no artigo 150, VI, c³⁰⁶, é qualificada como preceito de eficácia

³⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob. Cit. p. 769.

³⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p.285.

³⁰⁵ Idem, p. 282.

³⁰⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

limitada a ser integrada por lei complementar, ao passo que a do artigo 155, §2º³⁰⁷ é vista como de eficácia contível.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES classifica as leis complementares em duas espécies, quais sejam, as que fundamentam a validade de outros atos normativos e as que não fundamentam outros atos normativos³⁰⁸.

Sobre essa problemática SACHA COELHO arremata, afirmando que “em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional que, material e formalmente, só pode ser lei complementar.”³⁰⁹

Sobre Lei Complementar Tributária, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ensina que “em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo”.³¹⁰

Em vista dessa finalidade, o artigo 146 supra transcrito tratou da disciplina da matéria, uma vez que o sistema tributário que a Constituição estabelece procura prevenir os conflitos de competência.

Na verdade, estes são prováveis em matéria de impostos, embora a Constituição, ao afastar os impostos concorrentes, exclua que um mesmo fato gerador dê lugar a mais de um imposto, ou a imposto federal, estadual e municipal, ao mesmo tempo.

De fato, o sistema tributário constitucional repartiu as hipóteses de incidência de tal modo que cada uma corresponde a um imposto nominado e a respectiva competência impositiva será exercida por uma única pessoa jurídica de direito público.

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

³⁰⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

³⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 214.

³⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 295

³¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**, p. 73/75.

Apesar da tentativa de se evitar conflitos de competência entre União, Estados-Membros e Municípios para instituir tributos, tais conflitos podem ocorrer, efetivamente, sendo sua solução encontrada na elaboração de lei complementar.

Frente a isso, portanto, relevante é a transcrição dos dizeres de IVES GANDRA MARTINS, em sua obra "Comentários à Constituição do Brasil", para quem "a retirada de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário".³¹¹

Embora a Doutrina discuta se as normas gerais são ou não princípios, entende IVES GANDRA MARTINS que aquelas são princípios explicitados em caráter de complementação de sua enunciação geral. Por esta razão, as normas gerais de direito tributário surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, assumindo função de garantidora deste e do contribuinte, ofertando nível impositivo a estados e municípios, além do poder federal.

O que a lei complementar não pode é alterar a Constituição. Pode explicitá-la, esclarecer os pontos obscuros, elucidar o que implícito estiver na lei suprema, mas não poderá mudar, alterar, modificar a Constituição.

Como atesta o vernáculo nacional, complementar é um termo que se distingue de suplementar, uma vez que se suplementa algo que já se encontra completo, ampliando-se ou adicionando-se algo. Cumpre mencionar, oportunamente, que a distinção entre complementar e suplementar foi feita no texto constitucional: esta consta do parágrafo 2º do artigo 24 da Constituição.

Cabe salientar que aquilo que se deve complementar não é propriamente o conteúdo dos dispositivos que outorgam competência tributária, mas sim a proteção dos direitos individuais que poderiam ser atingidos no exercício da mesma, proteção esta que o Legislador Constituinte considerou indispensável para o exercício da competência e parte integrante dela.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, quando o constituinte declara, "nos termos da lei" ou "definidos em lei complementar" ou qualquer outra expressão

³¹¹ Idem, p. 80

semelhante, não está dizendo que o legislador complementar possa definir, conformar os institutos dependentes daquele veículo legislativo, da forma que desejar, mas apenas esclarecer, explicitar, tornar executável os comandos da lei maior. Jamais poderá normar, a seu livre arbítrio³¹².

O "complementar" não tem o condão de "agregar" novidades, mas de "auxiliar" a compreensão dos preceitos constitucionais, segundo a intenção do constituinte. Entender de forma diversa seria admitir que o constituinte esteja sujeito ao legislador infraconstitucional, e não este ao legislador supremo.

Ainda, defende que a Lei Complementar constituiu-se no instrumento normativo necessário para explicitar e operacionalizar o comando constitucional.

Sobre Lei Complementar Tributária, objeto de XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado por IVES GANDRA MARTINS, conferência inaugural do min. CARLOS MOREIRA, do Supremo Tribunal Federal, e relatoria de VITTORIO CASSONE e FÁTIMA FERNANDES DE SOUZA GARCIA, afirma o min. CARLOS MOREIRA:

Se a CF diz que cabe à LC estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, "especialmente sobre...", de modo exaustivo, isso significa que as matérias que estão aí especificadas são de "normas gerais", quer achemos que doutrinariamente são, ou não. E, além dessas, ainda será possível que se encontrem outras normas gerais que não estejam devidamente citadas nas letras a-b-c do inciso II do art. 146. Logo, a meu ver, é difícil dizer que é possível, no sistema tributário brasileiro, a instituição de um tributo sem que seu perfil esteja conformado por LC, porque a Constituição assim estabeleceu, para impedir até conflitos entre as entidades federativas (evitando que sob a capa de se estar fixando um fato gerador, haja, na zona cinzenta, a interferência da competência de uma entidade federativa na outra entidade federativa.) de modo que há necessidade, sempre, com relação a impostos discriminados na Constituição.³¹³

Não se cogita de norma invariavelmente superior ou intercalar, mas diploma jurídico que enseje a complementação ou desenvolvimento de princípios consubstanciados no sistema normativo fundamental.

³¹² MELLO, José Eduardo Soares de. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, p. 113.

³¹³ MOREIRA, Carlos. **Pesquisas Tributárias Nova Série** – 5, Co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1999, p. 29/30.

Neste sentido, leia-se, de palestra de JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, o seguinte trecho:

Não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. - Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, "para atender às suas finalidades essenciais" não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição.³¹⁴

Assim, o texto constitucional não permite qualquer interpretação "conveniente" ou "conivente" para reduzir as forças de seus dispositivos, o que significa que o legislador complementar - ou o ordinário - pode dizer menos do que lhe é autorizado, mas não pode dizer mais.

Destas linhas, verifica-se a delimitação da função genérica da lei complementar em matéria tributária. Importante, adiante, será a definição das funções especiais da Lei Complementar Tributária a partir da redação e interpretação do artigo 146 retro transcrito, com a ressalva de que a doutrina ainda não é pacífica quanto à sua exegese.

7.1.1. Das Correntes Dicotômica e Tricotômica

A partir da leitura dos dispositivos acima transcritos, em um primeiro momento, não parece haver grandes dificuldades no entendimento do sentido e da extensão do artigo em comento.

Entretanto, diante da redação do supra transcrito artigo, a exemplo do que já ocorria com o artigo 18 da Carta de 1967, após alteração pela Emenda Constitucional nº 01/69, a doutrina pátria tem tecido críticas acerca da mesma.

³¹⁴ Idem, p. 30.

Por este prisma, GERALDO ATALIBA bem asseverou que “as críticas que a redação da Constituição, especialmente desse dispositivo, pode merecer seriam infundáveis”³¹⁵, enquanto que MARCELO CARON BAPTISTA defende que se trata de uma “deficiência”³¹⁶.

Nesse contexto, surgiram duas correntes doutrinárias que contemplam e analisam a extensão dos termos ali propostos.

Assim, ao passo que uma corrente confere à lei complementar tributária, definida no referido dispositivo, aplicação restrita, a outra pretende que tal instituto legislativo apresente amplo alcance.

Atribuiu-se à tese que defende a aplicação restrita dos termos do artigo 146 da Carta Constitucional a denominação de “Corrente Dicotômica”, pelo fato de que, por intermédio da interpretação sistemática, restringe-se o alcance da lei complementar tributária a duas funções.

Encabeçam a corrente em tela os autores PAULO DE BARROS CARVALHO³¹⁷ e GERALDO ATALIBA³¹⁸, para quem a interpretação do referido artigo não pode ser literal, uma vez que o alcance amplo que a redação supostamente confere às leis complementares vai de encontro a princípios basilares do sistema jurídico pátrio, tais como os princípios do pacto federativo e da autonomia dos municípios.

Acrescenta PAULO DE BARROS CARVALHO que se deve acatar a interpretação conferida ao dispositivo, nos moldes da antiga doutrina que se debruçou sobre a redação do artigo 19, §1º da Carta de 1967³¹⁹, no sentido de que, a despeito da alteração veiculada pela Carta de 1988, esta foi promulgada sobre os mesmos fundamentos da anterior, e portanto, a interpretação sistemática deve preponderar na vigência da nova ordem constitucional³²⁰.

³¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Comentários ao Código tributário nacional: parte geral**, p. 07.

³¹⁶ BAPTISTA. Marcelo Caron, Ob. cit. P. 193.

³¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 187.

³¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de direito financeiro e tributário**. RDP, n. 10, 1971, p. 4

³¹⁹ Art. 19, §1º: Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflito de competência tributária entre a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

³²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 187.

Nesse sentido, pela corrente ora debatida, caberia à lei complementar tributária veicular normas gerais, estas, por sua vez, devem se restringir à função de dispor sobre conflitos de competência entre as entidades e/ou regular as limitações ao poder de tributar.

Desta feita, desconsiderando-se os expressos termos do artigo 146, a despeito de o mesmo contar com três incisos, sua interpretação restringir-se-ia a duas funções.

A justificativa em que se fundamentam os defensores da dupla função das leis complementares em matéria tributária é a de que, na hipótese de se admitir plenos poderes à lei complementar para introduzir ilimitadas regras jurídicas no ordenamento, tais normas teriam o condão de ultrajar as competências outorgadas pela própria Constituição aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos municípios.

Vale dizer, permitir às leis complementares nacionais a prerrogativa de impor ilimitadas disposições sobre o exercício das competências tributárias seria um contrassenso, uma vez que o constituinte originário teria dedicado dispositivos para delinear, pormenorizadamente, as competências impositivas tributárias para, em momento posterior, permitir às leis complementares livre disposição sobre a mesma matéria.

Com efeito, para a corrente dicotômica, a dupla função da lei complementar em matéria tributária impõe-se no intuito de vedar o esvaziamento de preceitos de ordem constitucional face a dispositivos da legislação infraconstitucional.

De modo enfático MARCELO CARON BAPTISTA definiu que a problemática estabelecida pela doutrina seria facilmente extirpada se se partir do pressuposto de que o critério hermenêutico que se restringe ao aspecto puramente literal deva ser desconsiderado³²¹.

Isso porque, em se restringindo ao critério de interpretação puramente literal estar-se-ia admitindo que praticamente tudo o que dissesse respeito à tributação estaria submetido à existência de prévio tratamento mediante lei complementar. Conclusão essa que, por si só, já aponta a necessidade de enfrentar com a máxima cautela o enunciado do artigo 146.

³²¹ BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. Cit. p. 187

Concernente a tal argumento, em se acatando a interpretação literal referida, não haveria freios capazes de impedir que o Chefe da Nação amoldasse a legislação tributária infraconstitucional, inclusive na esfera de competência dos Estados, do Distrito-Federal e dos Municípios, ainda que dependente da decisão do Legislativo Federal aos interesses diretamente aos seus representados.

Ressalte-se que o Texto Constitucional, em diversas passagens, desmente qualquer conclusão em favor do arbítrio dos Poderes Executivo e Legislativo Federais no manejo de leis tributárias relembrando as seguintes lições extraídas de dispositivos constitucionais.

A primeira é a que decorre do artigo 151, III, como bem observado PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem “Norma tributária que estabelece isenção opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”³²².

Disso se extrai que legislar sobre isenção tributária compete, exclusivamente, ao ente federado competente para a instituição da exação. Essa regra corresponde ao que BETINA TREIGER GRUPENMACHER denomina de “princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar”³²³, podendo-se concluir que a Constituição impede a atuação da União Federal, em matéria de isenção, quando o tributo não estiver inserido no rol dos que lhe foram constitucionalmente conferidos.

A segunda manifestação constitucional a ser destacada encontra-se expressa no artigo 154, II³²⁴, pelo qual, excepcionalmente e em casos de interesse de nação, diante de iminente ou real perigo de guerra externa, a Carta Constitucional confere à União a prerrogativa de instituir impostos extraordinários, desde que por meio de lei complementar.

O fato é que, a despeito da já antiga discussão sobre a função da lei complementar tributária na vigência da Carta de 1967-EC nº 01/69, com o advento da Constituição de 1988, que tão ferrenhamente defende o pacto federativo, a delimitação

³²² CARVALHO, Paulo de Barros. Ob. cit. p. 184.

³²³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 143.

³²⁴ Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

de competência e a autonomia dos entes federados, seria estranho reavivar a mesma discussão, de modo que parcela expressiva da doutrina pátria manifestou-se quanto à infelicidade que norteou a redação do então vigente artigo 146.

Ao final, oportuno o destaque das palavras de MARCELO CARON BAPTISTA, para quem:

Não há como conceber que, por um lado, o poder constituinte tenha repartido com linhas tão precisas a competência tributária entre as diversas esferas de governo, a fim de garantir a autonomia normativa e financeira de cada uma delas, em prestígio aos princípios federativo, da isonomia das pessoas constitucionais e da autonomia municipal, e que, por outro, tenha atribuído ao legislador complementar a tarefa de decidir, ilimitadamente, ou quase isso, sobre todos os aspectos na tributação.³²⁵

Por seu turno, compartilha fervorosamente a tese ora acolhida PAULO DE BARROS CARVALHO, que cognomina de *extravagantes* as palavras da alínea *a* do inciso III do precitado artigo 146. É esse seu pronunciamento, *ipsis litteris*:

Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de direito tributário no novo sistema?

(...)

O primeiro passo é saber que são as tão faladas normas gerais de direito tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado.

(...)

E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmagô de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta.³²⁶

Por fim, faz-se essencial trazer à colação o primoroso discurso de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA sobre o alcance das normas gerais em matéria de legislação tributária. Apregoa, num primeiro plano, que a lei complementar sob comento possui natureza simplesmente preventiva, ou seja, orientada a evitar conflitos entre os entes

³²⁵ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. Cit. p. 190

³²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 208.

federativos e entre estes e os contribuintes. Em seqüência, demonstra sua natureza declaratória. Assim condensa seu raciocínio:

No rigor da verdade científica, pensamos que a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária, sem suprir a Constituição, nem limitá-la ou retificá-la, pode validamente (porque o sistema jurídico a tanto a autoriza) revestir seu arcabouço com detalhes que escapam à pena – não ao espírito – do constituinte. Cingindo-se a estas providências, segundo entendemos, para que a lei maior, em matéria de conflitos de competência tributária e de limitações a seu regular exercício, seja melhor compreendida e aplicada.³²⁷

Dentre os poucos defensores da tríplice função da lei complementar, destaca-se HAMILTON DIAS DE SOUZA, para quem “as normas gerais têm campo próprio de atuação, que não se confunde com conflitos de competência e limitações do poder de tributar”³²⁸.

Para o referido jurista, a norma geral vem para impor racionalidade ao sistema, possibilitando a convivência de legislações federais, estaduais e municipais e, ao mesmo tempo, estabelecer uma mínima uniformidade capaz de propiciar uma formulação jurídica nacional.

HELENO TAVEIRA TORRES, por sua vez, ao analisar a questão ora tratada, afirma o quanto segue:

A Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas ‘normas gerais de direito tributário’ como modo de: a) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, c; 195, §7º; 156, §3º CF); b) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, a; 155, §2º, XII, CF); c) definir os tributos e suas espécies (art. 146, III, a, CF); d) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito (art. 146, III, b, CF); e) uniformizar os prazos de decadência e prescrição (art. 146, III, b, CF); e por

³²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Ob.cit. p. 593.

³²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. em artigo “**Lei complementar em matéria tributária**” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 29-59.

fim, f) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.³²⁹

Como se vê, a interpretação do artigo 146 da Carta Magna pressupõe o pleno entendimento da questão atinente às normas gerais descritas no inciso III do referido dispositivo, de modo que a análise da referida figura é condicionante à construção de pensamento conclusivo acerca do tema em debate.

7.2 Das Normas Gerais em Matéria Tributária

Preliminarmente deve-se alertar ao fato de que, em sendo a norma geral tributária espécie do gênero normas gerais, oportuno o estudo destas últimas como condição à compreensão daquelas.

7.2.1 Das Normas Gerais

Partindo-se do pressuposto de que existem matérias que, sob certos ângulos, convêm que sejam tratadas de modo uniforme para todo o território nacional, mas que sob determinados aspectos será melhor que recebam tratamento específico para cada lugar ou região, entende-se que a discriminação das competências por matéria não daria a melhor solução para todos os casos.

No caso da Constituição Brasileira de 1988 pode-se dizer que, em linhas gerais, mesmo sem atribuir superioridade à União sobre as unidades federadas, foram estabelecidos critérios que dão ao Legislativo Federal a competência para legislar quando se considera conveniente uma disciplina legislativa uniforme para toda a Federação, o que implica certa centralização.

De relevo acentuar, todavia, que questão de grande importância, por suas implicações teóricas e práticas e que tem sido objeto de controvérsias, é o sentido da

³²⁹ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xx

expressão “normas gerais”, usada na Constituição, no § 1º. do artigo 24, para definir a competência legislativa da União, no âmbito das competências concorrentes, posto que, na prática, seja por inadvertência ou deliberadamente, o legislador federal tem fixado normas sobre pontos particulares, de caráter regional ou local, de matéria sobre a qual só poderia fixar normas gerais. Nesses casos, aquilo que constar de lei federal e que não se caracterizar, pelo conteúdo, como norma geral será inconstitucional, por exorbitância no exercício da competência legislativa.

Primeiramente, deve ser distinguido o conceito de “lei geral”, segundo a referência da Lei de Introdução ao Código Civil, art. 2º, § 2º³³⁰, do de “norma geral”.

A lei geral, no sentido utilizado pela Lei de Introdução ao Código Civil, é a lei que regula os fatos em geral. A lei especial se contrapõe à geral como sendo a lei que se aplica a fatos específicos, que, se não houvesse a lei especial, seriam regulados pela lei geral.

Os conflitos aparentes de normas, no que diz respeito às leis gerais e especiais, resolvem-se pelo critério da especialidade.

No contexto do art. 24 da Constituição, as normas gerais têm duas conotações. A primeira delas, de natureza formal, indica a amplitude de observância das normas: todos os Estados e o Distrito Federal devem observá-las (está-se analisado o caso geral, e não o caso do direito tributário). Tanto é assim que o art. 24, § 4º, da Constituição diz que, no caso de preexistência de lei estadual, a superveniência da lei federal de normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, naquilo que lhe for contrário.

Ademais, a segunda conotação é de natureza material, pois a lei federal, no caso, deve restringir-se a dispor sobre aspectos gerais e genéricos, sob pena de limitar a competência dos Estados para regular a matéria segundo os interesses locais. O conteúdo da lei de normas gerais é de aspectos gerais.

Como se verá adiante, tal raciocínio também se aplica ao âmbito do direito tributário, posto que o Código Tributário Nacional, qualificado como lei de normas gerais

³³⁰ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (...)

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

tributárias, deve ser observado por todas as leis instituidoras de tributos e deve restringir-se a dispor sobre normas gerais.

A respeito do que se deva entender por “normas gerais” é oportuno lembrar a advertência de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO, para quem:

A solução simplista, de considerar-se *norma geral* aquela que a União diga que é, embora cômoda, atenta contra o princípio da autonomia federativa (Constituição Federal, artigo 18, *caput*) e por isso deve ser afastada; essa solução potestativa tolheria o aperfeiçoamento doutrinário e jurisprudencial do conceito e reduziria os Estados a legisladores suplementares em vez de complementares e, eventualmente, até os excluiria.³³¹

Na realidade, o correto entendimento do que seja *norma geral* é questão de grande relevância, pois interfere de maneira significativa na fixação da competência legislativa da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

RAUL MACHADO HORTA considera que o constituinte de 1988 “enriqueceu a autonomia formal, dispondo que a competência da União consistirá no estabelecimento de normas gerais, isto é, normas não exaustivas, e a competência dos Estados se exercerá no domínio da legislação suplementar”³³².

Complementando essa observação, oferece em seguida uma noção, muito precisa, de que “a lei de normas gerais deve ser uma lei quadro, uma moldura legislativa. A lei estadual suplementar introduzirá a lei de normas gerais no ordenamento do Estado, mediante o preenchimento dos claros deixados pela lei de normas gerais, de forma a afeiçoá-la às peculiaridades locais”³³³.

Neste particular, já se manifestou JOSÉ AFONSO DA SILVA, que integrou a Comissão Afonso Arinos, encarregada de elaborar o ante-projeto de Constituição que serviu de ponto de partida para os constituintes de 1988, segundo o qual as normas gerais se enquadrariam, ao lado das diretrizes e bases, no que denominou de *legislação principiológica*..³³⁴

³³¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pág.127.

³³² HORTA, Raul Machado. **Estudos de Direito Constitucional**, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 419.

³³³ Idem, p. 420.

³³⁴ SILVA, José Afonso da. Ob. cit. p.434.

Aliás, sobre o aspecto da extensão das normas gerais, contribuiu significativamente ao estudo do tema os ensinamentos de CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, que esclarece:

O exercício da competência concorrente pelo Estado-membro aperfeiçoa-se pela suplementação da matéria cuidada. O que pode ser *suplementado* é aquilo que especifica, singulariza o tratamento às peculiaridades dos interesses e condições dos diversos Estados-membros. Pela suplementação do quanto estabelecido na generalidade da legislação nacional, por meio de normas gerais, se acrescentam, pois, pontos que não são objeto de tratamento uniforme para o Estado nacional por atenderem a interesses predominantemente estaduais ou locais.³³⁵

Para a compreensão mais perfeita do significado da competência para fixar normas gerais, como peculiaridade da distribuição das competências legislativas efetuado pela Constituição Brasileira de 1988, valioso o estudo realizado por FERNANDA DIAS MENEZES DE ALMEIDA, cuja opinião segue:

O grande problema que se coloca a propósito é o da formulação de um conceito de normas gerais que permita reconhecê-las, na prática, com razoável segurança. E, no entanto, a separação entre normas gerais e normas que não tenham esse caráter é fundamental. De fato, no campo da competência concorrente limitada, em que há definição prévia do campo de atuação legislativa de cada centro de poder em relação a uma mesma matéria, cada um deles, dentro dos limites definidos, deverá exercer a sua competência com exclusividade, sem subordinação hierárquica. Com a consequência de que a invasão do espaço legislativo de um centro de poder por outro gera a inconstitucionalidade da lei editada pelo invasor³³⁶.

Acerca das normas gerais HELENO TORRES defende que “serão inconstitucionais quaisquer leis editadas a título de normas gerais que caiam em particularismos ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a

³³⁵ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil**, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 246.

³³⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. **Competências na Constituição de 1988**, São Paulo, Atlas, 1991, p. 156.

pormenores ou detalhes, pelo risco de implicar em interferências nas competências alheias”³³⁷.

7.2.1.1 Das Normas Gerais no âmbito do Direito Tributário

Muito embora já se tenha destinado item próprio ao estudo das normas gerais, de uma forma ampla e genérica, oportuno se faz o estudo do conceito, extensão e demais implicações do instituto na seara tributária.

Preliminarmente, vale mencionar que no estudo das “normas gerais”, sempre prevaleceu uma visão mais analítica, estrutural e menos funcional na sua descrição, excetuando-se SACHA CALMON NAVARRO COELHO, quando afirma que:

As normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São as normas sobre como fazer normas em sede de tributação³³⁸.

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao tratar do assunto atinente às normas gerais em matéria tributária, qualifica-as como “aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”³³⁹, como expressão de sua posição face à corrente tricotômica.

Linhas após, destaca-se o entendimento de SOUTO MAIOR BORGES, segundo o qual “diversamente, ocorre com as normas gerais de direito tributário que,

³³⁷ TORRES, Heleno Taveira. Prefácio de **Leis Complementares em Matéria Tributária: aspectos práticos atuais**/organizadores Fabiana Lopes Pinto, Ricardo Berzosa Saliba. – São Paulo: Manole, 2003 – Série Barão de Ramalho/ Instituto dos Advogados de São Paulo) (Coleção de direito tributário; v. 1) “Normas Gerais e leis complementares – algumas considerações propedêuticas”. p.xxix.

³³⁸ Idem, p. 109.

³³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 210

material e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar”³⁴⁰.

Admite-se, mais, as lições de RUY BARBOSA NOGUEIRA para quem “a idéia que inspirou a criação da lei complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo, não apenas dos interesses da União, como fisco federal, mas do interesse de toda a Nação para resolver conflitos tributários entre os vários fiscos, que há muito vêm ocorrendo na federação brasileira.”³⁴¹.

Á guisa desse entendimento, pronunciou-se SACHA CALMON:

Pois bem, as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas como fazer normas, em sede de tributação.³⁴²

Em se tratando da competência conferida à União para, através de normas gerais, definir os tributos e suas espécies³⁴³, regra também insculpida no artigo 146 da Carta de 1988, HELENO TORRES entende que referida norma geral deverá ater-se aos caracteres gerais, tipificando as características dos tributos, nas suas várias espécies³⁴⁴.

Assim a União limita-se mutuamente, tal qual as demais pessoas políticas, porquanto ao tecer os elementos caracterizadores do empréstimo compulsório, da contribuição de melhoria, contribuição de intervenção no domínio econômico, taxa de exercício de poder de polícia, ou taxa de serviço, por exemplo, disporá de limitações e exigências que concorrerão para ampliar as limitações ao poder de tributar.

E ainda, atesta HELENO TORRES que “serão inconstitucionais todas aquelas normas gerais que visem a qualificar, particularizadamente, específicas

³⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 96

³⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro. Curso de direito tributário**. 2ª ed. José Busatsky, São Paulo, 1969, p. 49.

³⁴² Idem, p. 304.

³⁴³ Art. 146, III, a, da Constituição Federal.

³⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit. p. xxviii

situações com exclusão de outras; ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes e que impliquem interferências nas competências alheias”³⁴⁵, é dizer, “as normas gerais serão sempre vinculantes para todas as espécies de receitas públicas qualificadas como tributo, às quais deva ser aplicado o regime jurídico tributário”³⁴⁶.

Nesse diapasão, SACHA CALMON manifestou-se nos seguintes termos:

Precisamente em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais. Assim, as normas gerais de Direito Tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.e., se a União não emitir as normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte de Estados e Municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado, na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levadas a efeito pela Constituição de 1988.³⁴⁷

Ao analisar o tema proposto, SOUTO MAIOR BORGES buscou estudar as normas gerais em direito tributário comparando-as às normas gerais em direito financeiro, para concluir que:

A Constituição Federal, na redação da Emenda n. 1, de 1969, outorga à União competência para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (art. 8º, n. XVII, c), sem prejuízo entretanto da competência dos Estados para legislar supletivamente sobre essa matéria, respeitada a lei federal (art. 8º, parágrafo único).

Trata-se de hipótese em que a competência da União se exerce mediante lei ordinária e não lei complementar, submetendo-se conseqüentemente seu exercício a regime jurídico diverso.

No tocante ao regime jurídico-formal, a Constituição apartou as normas gerais de direito financeiro (art. 8º, n. XV, c) das normas gerais de direito tributário (art. 8º, parágrafo único), posto materialmente o direito financeiro compreenda a regulação jurídica das atividades tributárias do Estado.

(...)

³⁴⁵ Idem, p.xxviii

³⁴⁶ Idem, p. xxix

³⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 308.

Diverso é entretanto o regime jurídico-formal das normas gerais de direito financeiro em relação ao estabelecido para as normas gerais de direito tributário. Entre outras consequências dessa diversidade de regimes, os Estados não têm competência para legislar supletivamente sobre normas gerais de direito tributário, matéria sob reserva de lei complementar.³⁴⁸

Neste prisma, tem-se que a “lei” de normas gerais tributárias, atualmente vigente, é a Lei 5.172/1966 - Código Tributário Nacional – que, muito embora tenha sido formalmente editado como lei ordinária, pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria, desde a Constituição de 1967 entende-se ter sido ele recepcionado com *status* de lei complementar, o mesmo podendo-se afirmar a respeito de sua recepção pela CF/88, como se verá a seguir.

7.2.1.2 Da recepção das normas gerais pelos entes políticos

Em linhas gerais, deve-se partir da premissa de que, em sendo dada lei complementar tributária de cunho nacional, sua observância é obrigatória e cogente aos entes de federação, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Ocorre que resta pendente de esclarecimento o mecanismo pelo qual tais entes recepcionam a legislação complementar em seus âmbitos territoriais.

Aliás, bem a propósito, soam compreensíveis as razões que SOUTO MAIOR BORGES defende acerca do tema, ressaltando que a transcrição abaixo refere-se à posição doutrinária criticada pelo autor, *in verbis*:

A legislação complementar sobre normas gerais de direito tributário seria auto-aplicável, independentemente da legislação ordinária para a sua eficácia plena. O advento da lei complementar por si só preencheria os requisitos do princípio da legalidade. Por isso mesmo, entende-se que é constitucionalmente viável a ‘recepção’ pelo ordenamento estadual ou municipal de uma norma geral de direito tributário por simples decreto executivo. Pretende-se que as normas gerais de direito tributário não constituem simples ‘recomendação’ dirigida à União, Estados e Municípios,

³⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 91

nem, para a sua eficácia, necessitam de recepção pela lei tributária material da União, Estados e Municípios.³⁴⁹

Face ao exposto, entende criticamente o autor que “o argumento central em que se arrima essa posição consiste em que subordinar-se a eficácia das leis complementares à sua recepção pelos Estados e Municípios importaria em deixar a seu juízo recebe-las ou não; em poder aceitar umas e respeitar outras; em aprová-las no todo ou em parte, contribuindo assim um sistema diverso do modelo da União”³⁵⁰.

Feitas tais considerações e levando em conta a crítica ilustrada pelo autor em referência, este cita os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, para reforçar sua tese:

Corretamente, ao nosso ver, sustentou o Prof. Geraldo Ataliba, conforme notas taquigráficas do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Universidade Católica de São Paulo (1971), relativas à aula sobre fontes do direito, que os Estados não podem incorporar à sua legislação as normas gerais de lei complementar mediante decreto, sendo para tanto necessária a lei ordinária estadual.

Introduzidas alterações por lei complementar, na sistemática de tributos, a prática vem adotando o expediente de recepção dessas normas gerais mediante simples decreto do poder executivo estadual e municipal, conforme o caso. Tal prática é inconstitucional, porque violatória do princípio da legalidade. A lei estadual ou municipal vigente somente podem ser modificadas por outra lei estadual ou municipal.³⁵¹

É nesse horizonte que devem ser compreendidas as lições de GERALDO ATALIBA, que se manifestou asseverando que a superveniência de uma lei complementar, numa matéria que lhe seja própria, paralisa a eficácia das leis estaduais ou municipais que estejam em contrário com suas normas, o que coloca o legislador estadual ou municipal na obrigação de reformular a legislação, fazendo nova lei, adaptando-a ao mandamento da lei complementar³⁵².

SOUTO MAIOR BORGES, em referência ao artigo 24, II da Constituição de 1967/69 e sua implicação no direito tributário afirma o quanto segue, partindo-se do

³⁴⁹ Idem, p.59.

³⁵⁰ Idem, p. 90.

³⁵¹ Idem, p. 91

³⁵² Idem, p. 62.

pressuposto de que a lei complementar a que o dispositivo retro citado menciona é norma geral de direito tributário:

Ora, uma característica essencial à norma geral de direito tributário é que, na sua ausência a eficácia do preceito estabelecido na legislação tributária da pessoa constitucional competente não suporta nenhuma restrição, mesmo se ensejadora de eventuais conflitos de competência tributária.

A norma geral de direito tributário importa por isso mesmo, ao afetar o campo material da tributação das pessoas jurídicas de direito público interno, numa concorrência parcial de campos legislativos., embora não cumulativa. A superveniência da norma geral afasta a disciplina da norma tributária da União, Estados-membros e Municípios, conforme o caso. Tal efeito se verifica geralmente com um a posteriori, mas nada impede que a sua eficácia se determine a priori, com relação à vigência da legislação específica.

(...)

Todavia, as considerações antecedentes demonstram que a norma geral do art. 24, n. II não pode impedir o exercício da competência tributária municipal, mas apenas paralisar a eficácia da norma local ou periférica. (...)

Assim, não parece correto empreender a caracterização do art. 24, inc. II como um dispositivo constitucional de eficácia limitada. Trata-se, ao contrário, de norma constitucional de eficácia contida, aplicando-se na hipótese a excelente classificação de José Afonso da Silva. (...) A superveniência de lei complementar não poderá estabelecer limites a esse campo reservado constitucionalmente à competência tributária material.³⁵³

7.2.2 Das Restrições ao legislador complementar em matéria tributária

Consoante entendimento de MARCELO CARON BAPTISTA, “a previsão constitucional de lei complementar para tratar das normas gerais tributárias acaba (...) por criar mais problemas jurídicos do que aqueles que pretensamente pretende solucionar, especialmente a invasão, da União Federal, em assuntos da competência exclusiva dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”³⁵⁴.

³⁵³ BORGES, José Souto Maior. Ob. cit. p. 200.

³⁵⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. Cit. p. 202.

No mesmo diapasão, ALIOMAR BALLEIRO atesta que “(...) a lei complementar não pode ir além do que está dito, expressa ou implicitamente na Constituição (..) Complementa, mas não corrige nem inova”³⁵⁵.

Para ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “a lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário, outra coisa não pode fazer senão reinterpretar, periodicamente, a Constituição”³⁵⁶.

Em defesa da imposição de limites ao exercício da competência do legislador complementar, HAMILTON DIAS DE SOUZA, por sua vez, atesta que “a competência legislativa das ordens parciais de governo, que não pode ser excluída, sem prejuízo de suas respectivas autonomias e do próprio princípio federativo”³⁵⁷, ao passo que MARCELO CARON BAPTISTA afirma que “não basta, para a análise da validade jurídica de uma lei complementar tributária, que o legislador adote como pretexto para a sua edição a intenção de dirimir um conflito de competência ou regular uma ‘limitação constitucional ao poder de tributar’”³⁵⁸.

A afirmação retro citada pauta-se na idéia de que nem todo meio justifica o seu fim, sob pena de deparar-se com eventual violação do sistema, atribuindo-se à norma a qualidade de inválida, ainda que verse acerca de eventual solução a conflito de competência e/ou limitação constitucional ao poder de tributar.

Seguindo a mesma linha de idéias, SOUTO MAIOR BORGES defende que:

A lei complementar não pode criar limitações à competência tributária da União, Estados-membros e Municípios. Essas pessoas constitucionais já receberam a sua competência com os limites que lhe são postos pela própria Constituição. A competência tributária já nasce limitada. Mais rigorosamente: a competência tributária consiste então numa parcela de poder de tributar. Decorre dos critérios constitucionais de repartição dos campos privativos de tributação.

(...)

A lei complementar não pode conseqüentemente estabelecer limitações à competência tributária constitucionalmente estruturada. Pode tão-somente por em atuação uma limitação já estabelecida pela constituição, mas com

³⁵⁵ BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 48.

³⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre serviços – decretos-leis 406, de 31 de dezembro de 1968 e 834/69 – inconstitucionalidade das listas de serviços a eles anexa**, RDT n. 33, p. 244.

³⁵⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. **Normas Gerais de direito tributário**, in *Direito Tributário* 2, p. 30-31.

³⁵⁸ BAPTISTA, Marcelo Caron, *Ob. Cit.* p. 202

operatividade apenas virtual, como sucede e.g. com as normas constitucionais de eficácia limitada.”³⁵⁹

Sendo assim, pode-se afirmar que a lei complementar está, assim, a exemplo de todo e qualquer outro ato legislativo, totalmente vinculada ao mandamento constitucional a ser complementado ou regulado. Em hipótese contrária, a edição de uma nova lei complementar poderia implicar inovação ou modificação de norma constitucional, com ingerência inaceitável no poder constituinte, com ruptura do sistema jurídico instaurado

7.3. Do Código Tributário Nacional

Considerando que muitos dos aspectos atinentes à disciplina do Direito Tributário estão contidos no Código Tributário Nacional, tem-se que o estudo da origem e do conteúdo do *Codex* em voga faz-se necessário à compreensão do tema proposto.

Isso porque, é o Código Tributário Nacional um diploma de âmbito nacional, alçado à categoria de lei complementar pela Constituição Federal de 1967 e pela de 1988 por trazer, em seu conteúdo, o regramento tributário que deve ser observado não só pelos contribuintes, como também e principalmente, pelo legislador e aplicador do direito.

A despeito das ressalvas e críticas que se possam fazer acerca da recepção do Código Tributário Nacional como lei complementar, desconsiderando-se a hipótese em referido *Codex* tem status normativo de lei complementar tão-somente quando versar sobre temas próprios deste ato legislativo, deve-se ter em mente a relevância da análise do mecanismo pelo qual o Código em comento, contemporâneo à vigência da Constituição de 1946, foi recepcionado pela então vigente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mais especificamente pelo atual sistema constitucional tributário.

³⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. p. 63.

Ainda, deve-se partir da premissa de que o Código Tributário Nacional não se trata de lei complementar em sentido formal, porquanto à época em que foi editado – 1966 – nem sequer existia tal figura no sistema jurídico vigente.

7.3.1 Do Princípio da Recepção das leis

Preliminarmente, deve-se atentar à necessidade de esclarecer os efeitos jurídicos experimentados pelo ordenamento posto quando do advento de uma nova ordem constitucional, partindo-se da pressuposto de que não seria razoável afirmar que todos os diplomas infraconstitucionais desaparecem automaticamente em razão da promulgação da nova constituição, sob pena de implantar-se o caos jurídico.

JORGE MIRANDA define diferentes momentos em que se opera a recepção, destacando que ocorrerá na “formação originária dos Estados ou na sequência de revoluções muito extensas e profundas” por duas razões, as quais denomina de “fatores de continuidade”, quais sejam: “construir ou reconstruir tudo desde a base seria esforço demasiado pesado ou impossível em curto espaço de tempo; e seria gravemente afetada a segurança jurídica”³⁶⁰.

Diante de tal situação, diz-se que o instituto da recepção visa a admitir que a legislação infraconstitucional anterior (pré-constitucional) seja recepcionada pela nova Constituição, desde que observadas algumas imposições.

Nos dizeres de MARCELO CARON BAPTISTA, “a inauguração de um novo sistema constitucional não tem o condão de afastar do mundo jurídico-positivo todos os enunciados normativos expedidos na vigência de sistema pretérito e que dele colhiam seu fundamento de validade”³⁶¹, com exceção dos casos em que a nova Carta expressamente assim o vedar.

No entanto, na hipótese de o direito ordinário anterior ser incompatível com a nova constituição, não se permitirá que aquele ingresse no novo ordenamento constitucional, já que seria uma incongruência a nova constituição permitir que leis antigas, contrárias aos seus princípios, continuassem em vigor.

³⁶⁰ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**, t. II, p. 275.

³⁶¹ BAPTISTA, Marcelo Caron, Op. Cit. p 206

Assim, todas as leis pretéritas conflitantes com a nova constituição serão tacitamente revogadas por esta, entendimento que se estende a todas as espécies normativas pretéritas infraconstitucionais, alcançando não só as leis formais, mas os decretos, os regimentos, as portarias, os atos administrativos em geral.

Por outro lado, na hipótese de a legislação ordinária pré-constitucional ser compatível com a nova constituição, aquela será recepcionada por esta, ganhando nova vida no ordenamento constitucional que se inicia.

Outrossim, deve-se destacar que a compatibilidade ora referida relaciona-se tão-somente com o aspecto material, ou seja, com o conteúdo da norma analisada. Vale dizer, em apresentando conteúdo compatível com a nova constituição, será o dispositivo anterior recepcionado, sem qualquer fiscalização quanto ao seu aspecto formal.

Desta feita, são absolutamente irrelevantes para a realização do confronto entre norma antiga e a nova constituição os aspectos formais daquela, de modo que, eventual incompatibilidade formal não prejudicará, em nada, a recepção da norma, desde que presente a compatibilidade material.

Quanto à compatibilidade material, sua apreciação dar-se-á de modo individualizado, ou seja, dispositivo por dispositivo, de modo que uma mesma lei ou qualquer outro instituto legislativo possa ser parcialmente recepcionada, restando a parcela restante revogada.

Igualmente admitido pelo instituto da recepção a hipótese de que, em uma mesma lei pré-constitucional, opere-se a recepção de dispositivos com diferentes status face à nova constituição.

Ademais, questões atinentes à correspondência entre o processo legislativo da época em que foi elaborada a norma antiga e o processo legislativo de elaboração da mesma espécie hoje, na vigência da nova constituição; à existência, na nova constituição, de espécie normativa antiga que disciplinava a matéria; à alteração de formalidades para o tratamento de dada matéria, entre outros, não serão apreciadas quando da recepção da legislação pré-constitucional pela nova ordem constitucional, por se tratarem de facetas formais do instituto.

Isso não significa dizer, necessariamente, que as normas pré-constitucionais materialmente compatíveis com a nova ordem constitucional, serão recepcionadas com a mesma força (status normativo) que o ordenamento constitucional anterior lhes conferia. Portanto, a força da norma pré-constitucional no novo ordenamento constitucional será determinada pela nova constituição, de acordo com o tratamento por ela atribuído à matéria.

Assim, se na vigência da constituição anterior a matéria era disciplinada por lei ordinária e a nova constituição passou a exigir lei complementar para o tratamento da mesma matéria, esse fato não prejudicará em nada a recepção da norma antiga, desde que presente a compatibilidade material entre elas.

O que se observará, no caso, é que a lei ordinária anterior adquirirá, na vigência da nova constituição, status de lei complementar, ou seja, será recepcionada com força de lei complementar, de modo que no novo ordenamento constitucional, só poderá ser alterada ou revogada por outra lei complementar.

Pode-se verificar, ainda, eventual mudança de competência do ente federado para o tratamento da matéria, sem prejuízo à recepção do dispositivo pré-constitucional. Assim, se na vigência da constituição pretérita a competência para o tratamento da matéria pertencia à União e a nova constituição outorgou essa competência para os Estados ou para os Municípios, a lei federal pretérita poderá ser recepcionada com força de lei estadual ou municipal, conforme o caso.

Finalmente, poderá acontecer de uma norma pré-constitucional permanecer com a mesma força no novo ordenamento constitucional. Basta, para isso, que a nova constituição continue a exigir o mesmo tratamento para a respectiva matéria. Se na vigência da constituição anterior determinada matéria era disciplinada por lei ordinária e a nova constituição continua a exigir lei ordinária para o seu tratamento, tal norma será recepcionada com o mesmo status.

Isso posto, oportuno destacar que, dentre a gama de instrumentos legislativos a serem recepcionados pela nova Carta Constitucional, exige-se dos mesmos que tenham sido editados sob a égide da Constituição imediatamente anterior validamente e ainda que estejam em vigor quando da superveniência da nova Constituição e que com esta sejam materialmente compatíveis.

Por fim, vale destacar que a disposição de lei que serve de suporte físico para a formulação de norma inválida não ingressa no sistema jurídico e sua aplicação deve ser afastada.

Ademais, em se tratando da vigência da norma correspondente ao enunciado prescritivo quando do afloramento da nova Constituição, tem-se que não se opera a recepção de leis que já foram afastadas do sistema do Direito Positivo anterior, sob pena de se admitir a necessidade de analisar a compatibilidade com a nova Carta de toda e qualquer lei expedida pelo estado em toda e qualquer época.

Atente-se, ainda, no que tange aos dispositivos constantes da Carta Constitucional anterior, do confronto entre constituição nova e a constituição pretérita aquela revoga integralmente os dispositivos desta última, independentemente da compatibilidade entre os seus dispositivos, observadas as exceções expressas.

Nesse sentido corrobora MARCELO CARON BAPTISTA, para quem “a Carta anterior resta superada em todos os seus termos, salvo naquilo que, eventualmente, venha a ser expressamente mantida pela Constituição superveniente”³⁶².

Uma vez esclarecido o mecanismo de recepção das leis postas quando do nascimento de uma nova Constituição, passa-se a análise do processo de recepção experimentado pelo Código Tributário Nacional no transcorrer da vigência das diferentes Constituições.

7.3.1.1 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1946

A Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, posteriormente denominada de Código Tributário Nacional por força do artigo 7º do Ato Complementar nº 36 de 1967, foi editada na vigência da Constituição Federal de 1946, esta sob o poder do governo militar, visando à regulação, no plano infraconstitucional, do Sistema Tributário Nacional.

Ainda em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, reformulou-se o Sistema Tributário Nacional, dispondo em seu artigo 1º que o mesmo era composto de

³⁶² Idem, p. 208

impostos, taxas e contribuições de melhoria e seria regido pelo disposto naquela Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e , nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

No mesmo sentido, o artigo 5º, XV, b, da Constituição Federal de 1946 servia de substrato e fundamento à edição da Lei 5.172/66, uma vez que atribuiu à União Federal a competência para expedir normas gerais em direito financeiro, bem como o artigo 1º da Emenda Constitucional nº 18/65, que teria atribuído ao legislador complementar a tarefa de regular o sistema tributário, destacando-se, oportunamente, que o termo “complementar” não se reporta à espécie legislativa.

O entendimento da premissa acima posta torna-se claro a partir dos ensinamentos de MARCELO CARON BAPTISTA, para quem “oportuno destacar, porém, que a competência legislativa em exame estava voltada à edição de leis em geral, a exemplo das leis ordinárias da União, haja vista que a lei complementar, na feição de espécie legislativa própria, havia sido integralmente excluída do ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional nº 6/63” razão pela concluiu que “a denominação ‘leis complementares’ adotada pelo artigo 1º da Emenda Constitucional nº 18/65, deu-se em conteúdo vulgar, atécnico, de lei em sentido amplo”³⁶³.

Ocorre que, ao dispor acerca de matéria específica, qual seja, o sistema tributário nacional, a Lei 5. 172/66 acabou por extrapolar a função que lhe fora conferida, a exemplo de temas como a definição de tributos em espécie, a fixação das regras-matriz de incidência, ditou conceitos jurídicos, o que ensejou a supressão de parcela significativa da autonomia dos entes políticos tributantes.

7.3.1.2 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1967

Com o advento da Constituição Federal de 1967, em 24 de janeiro, passou-se a prever, expressamente, a edição de leis complementares à Constituição, enumerando-as dentre o rol de atos legislativos do artigo 49.

³⁶³ Idem, p. 211

Consoante previsão do artigo 19, §1º da Carta Constitucional, caberia às leis complementares estabelecer normas gerais de direito tributário, dispondo sobre conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e ainda, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Diferentemente do que ocorria na Emenda Constitucional nº 18/65, o termo “complementar” passa-se a ser analisado, com o advento da Carta de 1967, em seu sentido técnico, uma vez que o artigo 53 deste último preceitua que leis complementares são aquelas “votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias”.

Diante do exposto, há que se admitir a recepção dos dispositivos do Código Tributário Nacional pela Constituição de 1967, uma vez que observadas as condições de compatibilidade material, validade e vigência.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ao discorrer sobre a recepção do mesmo Código pela Constituição de 1967, citando uma passagem do Ministro Aliomar Baleeiro, permite um rápido esclarecimento:

A formulação dessa hipótese nada tem de cerebrina, porque a Lei nº 5.172, de 25.10.1966 (CTN), lei nacional, e não federal, sobre normas gerais de direito tributário, foi aprovada sem a observância do quorum especial e qualificado, não previsto na vigência da Constituição de 1946. Todavia, o art. 18, §1º da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/69, colocou sob a reserva de lei complementar a edição das normas gerais de direito tributário.

Como acentua Aliomar Baleeiro, essa circunstância poderá suscitar dúvidas quanto à observância do Código Tributário Nacional, em bloco. Todavia, adianta o mestre baiano, com a habitual lucidez: ‘Acreditamos que são insubsistentes, porque permanecem em vigor as várias leis ordinárias reguladoras de dispositivos constitucionais da Carta Política de 1946, muito embora a de 1967 tenha exigido, para alguns assuntos, o processo legislativo da lei complementar. Evidentemente, agora só poderão ser alteradas por esse processo. Mas a lei ordinária com caráter de lei complementar, segundo a Constituição de 1946, não perde a sua vigência quando, para o caso, seja hoje necessário o processo do art. 50 da Constituição Federal’.³⁶⁴

³⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. Ob. Cit. p. 76

De fato, com a disposição constitucional nova que prescreve que determinadas matérias devem ser tratadas por lei complementar, é cediço que nada obstante leis ordinárias terem cuidado dessas mesmas matérias enquanto vigente a ordem constitucional passada, agora somente a lei complementar poderá alterá-las ou revogá-las.

Vale dizer, lei ordinária não será suficiente para proceder a sua alteração ou revogação; não por uma razão de suposta hierarquia, mas porque, diante da novel ordem constitucional, é de exclusiva competência da lei complementar o trato de tais matérias, a exemplo do que ocorre com as normas gerais em matéria tributária.

Isso não significa dizer que houve a conversão da lei ordinária em lei complementar, uma vez que, antes de tudo, deve-se atentar ao fato de que a “lei ordinária da União versando matéria posteriormente colocada sob a reserva de lei complementar era, é e sempre será lei complementar do ponto de vista material”³⁶⁵.

Do todo, resulta que não houve conversão do Código Tributário Nacional, de lei ordinária para lei complementar, porquanto já era complementar (do ponto de vista material). No entanto, o requisito formal, por sua vez, nunca poderá ser atendido, na medida em que a dinâmica do processo legislativo já havia se esgotado no espaço-tempo, não havendo como se falar em alteração da sua forma.

7.3.1.3 Do Código Tributário Nacional e a Emenda Constitucional nº 01/69

O contexto de agravamento da instabilidade política e jurídica experimentada pela República Federativa do Brasil em 1969 ensejou a promulgação da Emenda Constitucional nº 01/69, a qual implicou na quase total inovação da ordem constitucional, posto que alterou, materialmente, a Constituição de 1967 em vários pontos.

³⁶⁵ Idem, p. 78

Especificamente quanto à disciplina da ordem tributária, “o novo texto manteve a regra do artigo 19, §1º, da Carta de 1967 – exigência de lei complementar – apesar da redação ligeiramente alterada³⁶⁶, no artigo 18, §1º”³⁶⁷.

No que tange à recepção do Código Tributário Nacional pela “nova” ordem constitucional, ou seja, pela Emenda Constitucional nº 01/69, uma vez que aquele se tratava de texto válido e vigente, materialmente compatível com esta última, conclui-se pela recepção do diploma pela nova Carta.

7.3.1.4 Do Código Tributário Nacional e a Constituição de 1988

Em se tratando da questão da recepção do Código Tributário Nacional pela Carta Constitucional da República Federativa do Brasil de 1988, vale o mesmo raciocínio acima adotado, concluindo-se, igualmente, pela sua receptividade, com a ressalva de que a mesma não se operou de modo total.

Vale mencionar, oportunamente, o disposto na regra do §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias³⁶⁸, pelo qual o Constituinte de 1988 fez questão de consagrar expressamente o princípio da recepção das leis, em relação à legislação tributária, ainda que sua omissão implicasse a afirmação tácita desse princípio.

Acerca da natureza jurídica assumida pelo Código Tributário Nacional, com a recepção deste pela Carta de 1988, MARCELO CARON BAPTISTA afirma que este foi recepcionado com força de lei complementar material na parte em que trata de “normas gerais em matéria tributária, as quais, inexoravelmente, ou dispõem sobre aparentes conflitos de competência ou sobre as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar”³⁶⁹, admitindo ser essa a única interpretação possível, a despeito do que dispõe a literalidade do artigo 146 da Carta de 1988.

³⁶⁶ §1º “Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”

³⁶⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. Cit. p. 217

³⁶⁸ §5º “Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e 4º”

³⁶⁹ Idem, p. 225

Isso porque, a Constituição de 1988, em seu artigo 146, III, 'a' e 'b', afirma expressamente a necessidade de lei complementar para serem estabelecidas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

No que tange aos demais dispositivos do Codex Tributário que não versem acerca dos temas acima elencados, MARCELO CARON BAPTISTA é adepto do entendimento segundo o qual foram parcialmente recepcionados com força de lei ordinária da União Federal, ao passo que os demais não foram recepcionados “por incompatibilidade com normas constitucionais, entre elas os princípios federativo, da autonomia e da isonomia das pessoas políticas, além das regras específicas de repartição de competência tributária”³⁷⁰.

Poder-se-ia, todavia, alegar que, uma vez que o Código Tributário Nacional trata do assunto afeto ao direito tributário de forma ampla e abrangente, ao mesmo tempo traçando à exaustão o regramento que deve ser observado por todos (cidadãos, pessoas políticas, administradores, legisladores e aplicadores do direito) esclarecendo as competências tributárias das pessoas políticas e as limitações constitucionais ao poder de tributar, tudo em âmbito nacional, referido *Codex* teria status de lei complementar.

Tal pensamento não é o adotado no presente trabalho, pelas razões muito bem declinadas acima.

Discussões acerca da extensão do reconhecimento do status de lei complementar aos dispositivos do Código Tributário à parte, tem-se que a análise das premissas acima postas é suficiente para considerar, ainda que parcialmente, o Código como lei complementar no sentido material, confirmando assim que a falta desta qualificação (complementar), quando de sua edição, não se deu em razão de que não se tratava de norma complementar, mas simplesmente porque a ordem em vigor não dispunha de meios suficientes para tratá-la como este qualificativo.

Ocorre que, uma vez recepcionado como lei complementar, ainda que no aspecto material, eventual revogação ou alteração parcial do seu texto, desde que verse acerca de matérias próprias de lei complementar, deverá ser feita por intermédio de outra lei de igual natureza jurídica.

³⁷⁰ Idem, p. 226.

7.4 Dos Dispositivos Constitucionais afetos ao tema

7.4.1 Do artigo 146, I e dos Conflitos de Competência

Acerca da redação do dispositivo em tela, VITTORIO CASSONE assevera tratar-se de mera repetição de disposição da Constituição Federal de 1967, ainda que, “num primeiro momento poder-se-ia dizer que nada há para dispor, pois as competências se acham delineadas no próprio texto constitucional. Contudo, o legislador sabe que, pela complexidade da matéria tributária, conflitos sempre podem haver, porquanto há situações que se localizam nas chamadas ‘zonas cinzentas’”³⁷¹.

No mesmo sentido, consoante SACHA CALMON, “embora a teoria das normas gerais situe bem a questão do compartilhamento de competências (verticalizadas) nos Estados federais, afirmando que a norma geral possui eficácia forçada, sempre sobrar uma zona cinzenta na delimitação das fronteiras objetivas das pessoas políticas.”³⁷²

Vale dizer, ainda que as competências se achem bem definidas na Constituição, o legislador achou por bem vincular possíveis conflitos à disciplina de lei complementar.

Não por acaso que SACHA CALMON definiu que a função da lei complementar na espécie é tutelar o sistema e visa a controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias, destacando o quanto segue:

Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartado por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência político-administrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência, em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais

³⁷¹ CASSONE, Vittorio. Ob. cit. p. 31.

³⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Ob. cit. p. 309

pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competências, relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos.

(...)

A remoção do conflito pela edição de normas práticas, destinadas a solvê-lo mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial.

(...)

A lei complementar, nesta espécie, é regra de atuação direta, ou seja, não complementa nem contém dispositivo constitucional, faz atuar a Constituição, logo que surge a situação conflituosa, de modo a resguardar a discriminação das fontes de receitas tributárias instituídas na Lei Maior. É lei de resguardo da Constituição, com função tutelar. Mas não pode alterar a tal pretexto a própria Constituição.³⁷³

Assim é que a lei complementar que dirime, resolvendo os aparentes conflitos de competência, deve ser recepcionada obrigatoriamente pelas pessoas políticas.

É nesse horizonte que se pode afirmar que referida função da lei complementar confere maior segurança jurídica aos entes federativos dotados de competência tributária impositiva, bem como aos respectivos gestores e destinatários tributários.

Contudo, a hipótese atinente à possibilidade de a lei complementar dispor sobre conflitos de competência deve ser enfrentada com toda a cautela.

Respeitáveis doutrinadores debruçaram-se sobre o tema, mormente pelo fato de a própria Constituição da República Federativa do Brasil ter-se ocupado da tarefa de delimitar, precisamente, a competência tributária de cada um dos entes políticos, como já mencionado em tópico anterior.

Dentre os estudiosos referidos, destaca-se MARÇAL JUSTEN FILHO, segundo o qual “a Constituição, ao estabelecer a discriminação das competências tributárias, tornou impossível um conflito de competência tributária”³⁷⁴, com o que concordam, dentre outros, ROQUE ANTONIO CARRAZA, que entende que “resulta claro que, no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos

³⁷³ Idem, p. 296/297

³⁷⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**, p. 68.

de competência tributária”³⁷⁵ e FERNANDO ALBINO DE OLIVEIRA, ao atestar que “logicamente o conflito não pode existir, pois a divisão rígida de competência o afasta, necessariamente”³⁷⁶.

E por tais precedentes, MARCELO CARON BAPTISTA entendeu que as conclusões acima citadas não merecem quaisquer críticas, na medida em que os conflitos serão, sob o prisma da Ciência do Direito, apenas aparentes³⁷⁷.

Neste diapasão, não se nega que, por vezes, a legislação tributária padece de impropriedades lingüísticas, mas tais defeitos ficam superados pela interpretação sistemática do ordenamento jurídico, ainda que esta nem sempre seja tarefa tranqüila.

No entanto, vale colacionar o registro de MARÇAL JUSTEN FILHO, para quem, a despeito da referência expressa do artigo 146, há casos de conflitos de competência em matéria tributária em que se admite, tão-somente, que a lei complementar possa tratar de “prevenção de conflitos de lei”, em casos concretos, decorrentes de leis editadas “por ignorância”, com invasão da competência de outra pessoa política³⁷⁸.

De modo enfático, HELENO TAVEIRA TORRES alerta que “poderá a União instituir normas gerais para evitar conflitos de competência entre as pessoas tributantes. Mas, nesse caso, jamais poderá agredir a repartição constitucional de competências, pertinente ao federalismo e à autonomia dos municípios”³⁷⁹ razão pela qual o artigo 146, III, a, ao prever a criação de normas gerais para dispor sobre fatos geradores, entre outros aspectos, pressupõe a observância do que está disposto no sistema, no que tange à especificação dos limites do inciso I, tal como prevenir conflitos de competência entre as pessoas políticas.

No entanto, como bem assevera e alerta HELENO TORRES, a recíproca é verdadeira, uma vez que, a título de evitar conflitos de competência, não poderá a União dispor sobre outros aspectos que ultrapassem referidos limites, os quais podem

³⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito constitucional tributário**, 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 828.

³⁷⁶ OLIVEIRA, Fernando Albino de. **Conflitos de Competência entre ICM e ISS**, RDT n. 19/20, p. 161.

³⁷⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. Livro, p. 195.

³⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Ob. cit., p. 68

³⁷⁹ TORRES, Heleno Taveira. Op. Cit. p xxv

ser verificados não apenas entre pessoas políticas distintas, mas também entre Estados³⁸⁰ e entre municípios^{381 382}.

E é sob este *prima* que MARCELO CARON BAPTISTA ensina:

Não se nega que a autonomia das pessoas políticas, especialmente dos Estados-Membros, do Distrito Federal e dos Municípios, convive com a possibilidade da União editar leis complementares de âmbito nacional. Entretanto, as disposições constitucionais que definem a isonomia entre as pessoas políticas – com a sua conseqüente autonomia, verdadeiro princípio constitucional sensível, para a qual concorre a competência tributária repartida – em confronto com aquelas contidas no artigo 146, de pronto despertam incompatibilidade que somente pode ser transposta pela interpretação sistemática da Constituição.³⁸³

A partir das lições da AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, para quem a norma geral tem por objeto a correta atuação dos dispositivos e não a desobediência aos mesmos, pode-se depreender que “a função mais relevante da lei complementar consiste em delimitar o campo de atuação das competências impositivas” no entanto “tal delimitação, não exclui a competência legislativa dos Estados para definir hipóteses de incidência, instituindo tributos, pois delimitar é fixar os limites dentro dos quais a competência poderá ser exercida”.³⁸⁴

Nesse sentido, reiterando a assertiva de que todas as competências tributárias são previstas na Constituição Federal, cabe destacar que “a pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política”³⁸⁵.

É dizer, pode-se enxergar o conflito de competência como uma verdadeira afronta a um direito outorgado privativamente a terceiros.

A par das considerações esposadas, vale a transcrição dos dizeres de JOSÉ DE MESQUITA LARA, citado na obra de SACHA CALMON, senão vejamos:

³⁸⁰ A exemplo do que ocorre com o disposto no artigo 155, §2º, XII e 155, III.

³⁸¹ A exemplo do que ocorre com o disposto no artigo 156, III.

³⁸² *Idem*, p. xxvi.

³⁸³ BAPTISTA, Marcelo Caron. *Ob. cit.* p. 193.

³⁸⁴ Citado por SOUZA, Hamilton Dias de., em artigo “**Lei complementar em matéria tributária**” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982. p. 29-59.

³⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Ob. cit.* p.301.

Um exame histórico revela que as soluções constitucionais para a composição de conflitos intrafederativos de competência sempre deixam a desejar. São imperfeitas as fórmulas de se enumerarem as matérias de competência da União e de se deixar o resíduo aos Estados, depois de subtraído das matérias de interesse do município, ou de se arrolarem as matérias dos Estados, deixando o resíduo à União, depois de diminuído da parte do Município: é falha também a solução de certas matérias ficarem promiscuamente na competência comum de todas as entidades, com o prevalecimento, no caso de contradição, do direito federal sobre o estadual e o municipal e do estadual sobre o municipal.³⁸⁶

A título de ilustração, cita-se a situação em que se sugere que lei complementar deverá definir determinados conceitos, tais como de zona rural e de zona urbana, distinguindo-as para fins de incidência do ITR e IPTU, a fim de evitar conflitos de competência.

Por fim, pode-se afirmar que, ao delimitar rigidamente o âmbito de competência de cada uma das entidades tributantes da Federação, a Constituição impediu a ocorrência de conflitos de competência verdadeiros no plano lógico.

Qualquer conflito de competência que venha a ocorrer entre as pessoas políticas será um conflito aparente e encontrará solução na correta interpretação das regras e princípios do próprio texto constitucional. Cabe à lei complementar tão-somente aclarar ou explicitar o sentido de alguns destes princípios e normas, sempre respeitando o princípio federativo, e estabelecer os critérios a serem utilizados para a solução dos conflitos aparentes.

7.4.2 Do artigo 146, II e das Limitações ao Poder de Tributar

A rigor, entendendo-se que a concepção de poderes absolutos e ilimitados não coaduna com a atual racionalidade contemporânea, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, assevera que:

³⁸⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Ob. cit. p. 301.

Repugna ao pensamento político contemporâneo a ilimitação do poder. Ao contrário, é arraigada a convicção de que o poder, mesmo legítimo, deve ser limitado. Isto porque, na famosa expressão de Lord Acton, 'todo poder corrompe', inclusive o democrático.

Para limitar o poder várias são as técnicas adotadas. Uma é a da divisão territorial do poder, que inspira as descentralizações e não raro o próprio federalismo.

Outra consiste em circunscrever o campo de ação do Estado, reconhecendo-se em favor do indivíduo uma esfera autônoma, onde a liberdade não pode sofrer interferências do Estado. É isso que se busca obter pela Declaração dos Direitos e Garantias do Homem.

A terceira é a divisão funcional do poder, tão conhecida na forma clássica da separação dos poderes. É esta o objeto do presente capítulo, que é complementado pelos seguintes, em que se apontam as linhas mestras de cada um dos poderes identificados pela velha doutrina: o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.³⁸⁷

A limitação do poder foi um dos grandes desideratos do liberalismo, o qual exalta a garantia dos direitos do homem como razão de ser do Estado, que exigia que o Poder Público tivesse limites, para que não interferisse no domínio próprio e irredutível da liberdade individual. Dessa insistência resultou que o princípio de limitação do poder fosse visto como o princípio liberal por excelência.

Tendo-se se consolidada como preceito bailar dos Estados Democráticos e Federativos, a pretensão de limitação do poder igualmente se estendeu aos diferentes ramos do Direito, mormente aqueles de direito público.

Tal concepção é igualmente verificada nas lições e dispositivos normativos próprios do Direito Tributário, citando-se como exemplo o preceito discriminado no artigo 146, II.

À luz dessa orientação, ALIOMAR BALEEIRO preleciona que "a lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe nem dilata o campo limitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte."³⁸⁸

Constitui, outrossim, referência no assunto as lições de SACHA CALMON, para quem "no campo tributário, a Constituição reparte competências tributárias,

³⁸⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, Ob. cit. p. 123

³⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. Ob. cit. p. 45.

outorga poderes a pessoas políticas, e, ao mesmo tempo, estatui restrições ao exercício do poder de tributar.”³⁸⁹

O autor parte das seguintes premissas como condição de análise da função em tela, *in verbis*:

a) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, sem requisitar tópica e expressamente lei complementar, a competência conferida ao legislador da lei complementar para regulá-la é uma competência facultativa. Exercê-la-á o legislador pós-constitucional se quiser;

(...)

b) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar, seja para conter, seja para ditar conteúdo normativo (proibições de eficácia limitada e proibições de eficácia contida), ao legislador da lei complementar é dada uma competência obrigatória;

(...)

c) certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação, porque são auto-aplicáveis em razão de normatividade plena.³⁹⁰

Assim é que as principais limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se expressas nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição. Além delas, todas as regras de imunidade são entendidas como limitações do poder de tributar, estejam ou não descritas no art. 150 da CF, bem assim os princípios tributários não explícitos nos artigos 150 a 152, como o princípio da capacidade contributiva, plasmado no artigo 145, § 1º, e outras garantias e direitos individuais que, direta ou indiretamente, devam ser observados nas relações jurídicas entre os contribuintes e os entes tributantes.

Em relação à redação do inciso em debate, entende MARCELO CARON BAPTISTA que, nesse caso, a partir de uma análise sistêmica, cabe à lei complementar ampliar o grau de eficácia das normas constitucionais “limitantes da competência de tributar”³⁹¹, as quais, por sua vez, são qualificadas como garantias fundamentais do contribuinte.

Para formular tal raciocínio, referido autor pauta-se no que dispõe os artigos 150 e seguintes, integrantes do Capítulo I do Título VI da Carta Constitucional,

³⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Ob. Cit, p. 198

³⁹⁰ Idem, p.299

³⁹¹ BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. cit. p. 197.

destacando que não se tratam de limitações taxativas, haja vista o que preceitua o caput do artigo 150 já mencionado.

No mesmo sentido, corrobora o entendimento acima citado AIRES FERNANDINO BARRETO, para quem “Em rigor não há ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’. Há, isto sim, balizas que conformam a competência”³⁹².

E ainda, PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo o qual “inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada”³⁹³.

Não é despidendo lembrar as lições de HELENO TORRES acerca da temática:

A competência da União para criar normas com função de regular limitações constitucionais ao poder de tributar somente poderá ser exercida nos casos que exigem lei específica para surtir os efeitos que lhe são próprios, como se verifica no art. 150, VI, c ou do art. 195, §7º. Nenhuma redução poderá ser instruída nas limitações principiológicas cujo exercício a Constituição não condiciona a qualquer ato legislativo, como o princípio da capacidade contributiva, da vedação de confisco, isonomia e outros³⁹⁴.

Segundo MARCELO CARON BAPTISTA, “admitidas limitadas exceções correspondentes à hipótese de cabimento da lei complementar, caberá à lei ordinária da pessoa política competente para legislar sobre a matéria dispor sobre princípios tributários infraconstitucionais, norma de incidência *stricto sensu* e normas que estabeleçam deveres instrumentais tributários, colhendo seu fundamento de validade diretamente na Constituição Federal”³⁹⁵.

Com relação às limitações constitucionais mencionadas, faz-se alusão àquelas contidas na Seção II do Título VI da Carta Magna, além de outras esparsas pelo corpo da Constituição, destacando-se, todavia, que o próprio Código Tributário Nacional, qualificado, ainda que parcialmente, como lei complementar em sentido material, abarca uma série de limites, igualmente cogentes.

³⁹²BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS**, RDT n. 37, p. 49.

³⁹³CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p. 168.

³⁹⁴TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxv

³⁹⁵BAPTISTA, Marcelo Caron, Ob. Cit. p. 201.

7.4.3 Do Artigo 146, III e das Normas gerais

Estabelecidas as premissas de que as normas gerais em matéria tributária devem observar os limites impostos pela Carta Constitucional, não podendo, em razão disso, inovar ou alterar a ordem jurídica posta, pela leitura do artigo 146 em comento, passa-se à análise do dispositivo constitucional acima citado, com vistas à elucidação do seu real sentido, restringindo-se à leitura e exegese dos três incisos do referido preceito, bem como das alíneas “a”, “b” e “c” do último deles.

7.4.3.1 Da definição de tributos e de suas espécies, da relação dos impostos discriminados na Constituição, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes

Esse importante dispositivo exige que o delineamento geral de todos os tributos conste de lei complementar, de caráter nacional.

Relativamente aos impostos, a Constituição exige que suas hipóteses de incidência, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos nessa lei complementar, que para alguns, é papel desempenhado pelo Código Tributário Nacional.

Em sendo assim, a lei complementar de que trata o dispositivo, sendo uma lei de normas gerais, não institui nenhum tributo, mas apenas define-o, estabelecendo, no caso dos impostos, os elementos caracterizadores de seu antecedente e conseqüente tributários, os quais serão descritos na lei ordinária que instituirá o imposto em cada caso.

Em relação à interpretação do referido dispositivo, vale a transcrição dos dizeres de SACHA CALMON, *in verbis*:

Aí se dispõe que compete à lei complementar, enquanto lei de normas gerais: a) a definição de tributo e de suas espécies; b) a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição

O CTN – lei complementar – já define tributos e suas espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por impostos discriminados devemos entender aqueles que possuindo nomes foram discriminados privativamente às pessoas políticas (arts. 153, 155 e 156). Estes, quase todos, estão definidos e arrumados no CTN. Os novos e os impostos residuais (art. 145, I), os extraordinários (art. 154, II), os restituíveis ou empréstimos compulsórios (art. 148, I e II) e as contribuições para fiscais (art. 149) são virtuais.

É dizer, não possuem previsão constitucional de fato gerador, logo não podem ser cuidados por lei complementar, definindo-lhes fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, por isso mesmo que indiscriminados na CF. Na CF, nos casos que vimos de ver, há apenas a finalidade do tributo (validação finalística) e as situações que permitem o exercício da competência impositiva, entre as quais, em nenhum momento, se vê exigida a prévia existência de lei complementar de normas gerais (lei normativa), na qualidade de fundamento de validade das leis institutivas dos referidos tributos, aqui chamados de indiscriminados em contraposição aos impostos discriminados.³⁹⁶

A definição das hipóteses de incidência dos impostos discriminados na Constituição, segundo o art. 146, III, a, deve ser feita por meio de lei complementar. Assim, definida a hipótese de incidência, por meio de lei complementar, em princípio, estão definidos os limites de incidência do respectivo imposto.

7.4.3.2 Da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários

Essa alínea apenas explicita alguns dos assuntos que deverão constar da lei complementar de normas gerais tributária, os quais encontram-se, atualmente, disciplinados no CTN.

Deve-se ressaltar que a lista de assuntos que são entendidos como normas gerais tributárias, constante da Constituição, é uma lista exemplificativa (*numerus apertus*), ou seja, outras matérias tributárias de índole genérica poderão constar dessa lei complementar e deverão, igualmente, ser observadas por União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

³⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Controle de Constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p.288.

Oportuno destacar que as considerações acima citadas serão analisadas em conformidade com a corrente funcional que se adote, dúplice ou tríplice, à lei complementar tributária.

No que tange ao tema, HELENO TORRES entende que compete ao Poder Legislativo federal, “na qualidade de legislador nacional, harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito” por força do que determina o artigo 146, III, b, da Carta de 1988, além de “uniformizar os prazos de decadência e prescrição”³⁹⁷.

Para melhor desempenhar tal função, pode-se admitir que tão-somente a lei complementar dispense específicos tributos do regime geral, adotando prazos distintos.

7.4.3.3 Do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Esse dispositivo traz a idéia de que uma lei complementar, que ainda não foi editada, estabeleça um tratamento tributário especial, provavelmente favorecido, aos atos próprios praticados pelas cooperativas.

É importante ressaltar que, consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal³⁹⁸, a Constituição não estabeleceu, por meio desse dispositivo, uma regra de imunidade para as cooperativas. Aliás, não existe nenhuma regra de imunidade tributária que seja especificamente aplicável às sociedades cooperativas.

No que tange à alínea em comento, MARCELO CARON BAPTISTA afirma que, dada a sua especificidade, a despeito das incorreções e impropriedades gramaticais, igualmente reporta-se “a assunto inserido no rol das ‘limitações ao poder de tributar’”³⁹⁹.

REGINALDO FERREIRA LIMA, versando acerca da referida alínea, atesta que “veicula uma prescrição limitadora ao poder do legislador ordinário de tributar os

³⁹⁷ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxvii

³⁹⁸ RE 141.800-SP, Rel. Min. Moreira Alves, 1º.04.97.

³⁹⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 198.

fatos decorrentes da atuação em sociedade cooperativa, ou seja, os atos cooperativos privativos dessa modalidade associativa, que são típicos conforme prescrito em lei”⁴⁰⁰.

MARCELO CARON BAPTISTA entende que “ainda que reconheçamos se tratar de questão controvertida na doutrina, parece-nos que a alínea ‘c’ em exame se projeta efetivamente sobre o terreno das chamadas ‘limitações constitucionais do poder de tributar’”. Para, ao final, concluir que:

Portanto, no espectro de abrangência das matérias relacionadas aos ‘conflitos de competência’ e às ‘limitações constitucionais do poder de tributar’, poderá agir o legislador complementar, desde que de acordo com o sistema constitucional, inclusive para tratar dos assuntos relacionados nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, do inciso III, do artigo 146, da Lei Maior. Poderá, em tais hipóteses, expedir leis complementares que irão fundamentar a expedição de outras leis⁴⁰¹.

E assim entende pois, segundo o autor, “o conteúdo normativo da disposição do artigo 146, conforme proposto, é o único que atende ao espírito da Carta de 1988, em especial aos primados da federação, da isonomia entre as pessoas políticas tributantes e da autonomia dos Municípios”⁴⁰².

Nesse sentido, caberá à lei complementar o papel de fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, mediante uso de normas gerais.

A despeito de a polêmica travada quanto ao papel da lei complementar em matéria tributária girar em torno da redação conferida aos incisos I, II e III do artigo 146 da Carta da República Federativa do Brasil em vigor, oportuno destacar que a alínea em tela está a se reportar à importância e o interesse social envolvido.

Isso porque, consoante ensina HELENO TORRES:

Qualquer tratamento tributário concedido em regime geral às cooperativas, na medida em que elas podem ter como objeto o fornecimento de bens ou a prestação de serviços, poderia implicar em afetação a tributos estaduais ou municipais, não se limitando aos tributos federais” razão pela qual “somente

⁴⁰⁰ LIMA, Reginaldo Ferreira. **Direito Cooperativo Tributário**, p. 65.

⁴⁰¹ BAPTISTA, Marcelo Caron. Ob. cit. p. 198.

⁴⁰² Idem, p. 199.

lei complementar, na qualidade de veículo introdutor de normas gerais, teria o condão de estipular condições harmonizadas de tributação⁴⁰³.

Por força do raciocínio acima exposto, “a legislação preexistente, pertinente ao tratamento jurídico-tributário conferido ao ato cooperativo, ao ser alçada à condição de norma geral, somente poderá ser alterada por lei complementar, mas apenas naquilo que for de matéria tributária”⁴⁰⁴, sendo “vedada, contudo, a concessão de isenções (totais ou parciais) por esse meio, haja vista as limitações dos artigos 150, §6º e 151, III, da CF”⁴⁰⁵.

Corroborando essa tese, com análogo raciocínio, o julgamento da constitucionalidade da disciplina do ato cooperativo por leis estaduais. Em lapidar lição, discorre ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que:

Com lei complementar ou sem ela, parece-nos evidente que as pessoas políticas devem dispensar ‘adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas’. Entretanto, é a própria Constituição, sistematicamente interpretada e aplicada, que determina em que consiste tal tratamento tributário adequado. O legislador complementar não está mais autorizado do que o legislador ordinário das várias pessoas políticas tributantes a captar, também nesse passo, o desígnio constitucional.⁴⁰⁶

7.4.4 Do Artigo 148 e dos empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios são um dos raros tributos que devem ser instituídos por meio de lei complementar, sem exceção, ou seja, qualquer espécie de empréstimo compulsório, seja em razão de guerra ou calamidade, seja para atender a investimento urgente de relevante interesse nacional, deve ser instituído e disciplinado por lei complementar.

⁴⁰³ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxix

⁴⁰⁴ Nesse sentido também: BECHO, Renato Lopes, **Tributação das cooperativas**. São Paulo: Dialética, cap. 9.

⁴⁰⁵ TORRES, Heleno Taveira. Ob. cit. p. xxix

⁴⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Ob. Cit. 581.

As diferenças entre as espécies de empréstimos compulsórios dizem respeito ao princípio da anterioridade, de modo que os descritos no art. 148, I (para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência), não estão sujeitos ao mesmo, ao passo que os tratados no art. 148, II (no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”) o estão.

Os requisitos para instituição do empréstimo compulsório estão bem definidos no dispositivo acima referido, dentre os quais se destaca a exigência de lei complementar, de matéria de urgência e relevância, bem como de vinculação dos recursos.

7.4.5 Do Artigo 150, IV, “c” e das Instituições de Educação e de Assistência Social

Nos termos do artigo 150, IV, “c”, de status constitucional, é condição para o reconhecimento da imunidade ali descrita e de usufruto da imunidade aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, o atendimento de requisitos constantes em “lei”, sem qualquer qualificativo.

Adotando-se o processo hermenêutico sistemático do texto constitucional, chega-se à conclusão de que tal “lei” que estabeleça os requisitos para que uma instituição de educação ou de assistência social seja considerada sem fins lucrativos para efeito de gozo da imunidade aqui tratada é de natureza complementar.

Isso porque, o artigo 146, II, da Constituição, expressamente reserva à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ora, as imunidades tributárias são exatamente limitações constitucionais ao poder de tributar, como literalmente consta da Seção II do Capítulo relativamente ao Sistema Tributário Nacional, Seção em que está inserto o art. 150, que trata, entre outras, da imunidade sob análise.

O estabelecimento dos requisitos para que as instituições de educação ou de assistência social sejam consideradas sem fins lucrativos para efeito de gozo dessa imunidade, portanto, deve ser feito mediante lei complementar, uma vez que se trata de regular uma limitação do poder de tributar.

Conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴⁰⁷, a lei ordinária poderá estipular requisitos que digam respeito à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, como, por exemplo, os relativos aos registros de seus atos constitutivos, as formas jurídicas que poderão ser adotadas, entre outros.

Entretanto, o estabelecimento de requisitos que importem na regulação da limitação ao poder de tributar, como os exigidos para qualificação de entidade sem fins de lucro, exige, obrigatoriamente, edição de lei complementar.

Atualmente, os requisitos para que uma entidade seja considerada sem fins lucrativos, para efeito do gozo da imunidade tributária aqui tratada, encontram-se no art. 14 do Código Tributário Nacional, o qual foi recentemente, modificado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, a qual introduziu, ainda, algumas importantes alterações em outros dispositivos no referido Código.

Segundo o preceito, para serem consideradas sem finalidade de lucro as entidades aqui mencionadas devem observar os seguintes requisitos:

- a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, qualquer título;
- b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

⁴⁰⁷ ADIMC 1.802-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.08.98

7.4.6 Do Artigo 150, §5º e das medidas de esclarecimento aos consumidores

O preceito em comento determina a obrigatoriedade de estabelecimento de medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Da mesma forma que o tópico anterior, o dispositivo em referência se limita a indicar a necessidade de “lei”.

No entanto, a imposição de lei complementar para o cumprimento do disposto no art. 150, § 5º da Constituição é um tanto controversa, posto que parte de doutrina entende que, em razão de situar-se o dispositivo na Seção relativa às limitações constitucionais ao poder de tributar, a lei nele referida, embora sem qualquer qualificativo, deverá ser uma lei complementar, por força da exigência do art. 146, II, da Constituição.

De todo o modo, ainda não resta cogente no mundo jurídico tal carta de esclarecimentos, de modo que ainda não se estabeleceu entendimento jurisprudencial acerca do tema.

7.4.7 Do Artigo 153, VII e dos impostos sobre grandes fortunas

O imposto sobre grandes fortunas é um dos raros tributos em que a Constituição exige lei complementar para sua instituição, destacando-se ao lado dos empréstimos compulsórios e os impostos e contribuições criados no uso da competência residual da União.

Todavia e a despeito de tal entendimento, parte da doutrina ainda discute sobre ser necessária a lei complementar à própria instituição do imposto ou ser exigida a lei complementar apenas para delinear o perfil do tributo, podendo ser ele criado e alterado por lei ordinária, contanto que nos termos da lei complementar.

De todo o modo, predomina a posição de que é necessária a lei complementar tanto para a criação como para alteração e para estabelecer a disciplina de todos os elementos do imposto.

Argumenta-se que para simplesmente traçar as linhas gerais desse tributo, estabelecendo seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, bastaria a exigência da lei complementar prevista no art. 146, III, "a".

Por fim, é sabido que o imposto em comento nunca foi criado, não existindo, portanto, jurisprudência a seu respeito.

7.4.8. Do Artigo 154, I e da competência residual

Nos estritos termos do artigo 154, I da Carta Constitucional, compete à União estabelecer, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados a Constituição.

Desta feita, tem-se afirmado que o constituinte conferiu à União a competência tributária residual para a instituição de impostos não previstos no artigo 153, desde que se satisfaça o requisito legislativo, qual seja, lei complementar. Ademais, deverão ser respeitados todos os princípios já mencionados, principalmente o da anterioridade.

7.4.9 Do Artigo 155, §1º, III e do imposto estadual sobre transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens e direitos

Nos termos do artigo 155, §1º, III compete à União regular a competência para instituição do imposto estadual sobre a transmissão *causa mortis* e as doações de quaisquer bens ou direitos, nas seguintes hipóteses:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

O ITCMD - Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por Doação de quaisquer bens ou direitos - é um imposto estadual devido por toda pessoa física ou jurídica que receber bens ou direitos por herança ou por doação.

Mantido e ampliado pela vigente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o ITCMD incide sobre a transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, visto que a Constituição anterior o fazia incidir apenas sobre a transmissão não onerosa de bens imóveis.

Assim é que o tributo em espécie tem como hipótese de incidência toda transmissão não onerosa - a título gratuito - de quaisquer bens ou direitos, por *causa mortis* ou por ato inter vivos.

Prudente destacar que, em 1989 o então Senador Fernando Henrique Cardoso apresentou no Senado Federal o Projeto de Lei Complementar nº 164/1989 (tendo recebido na Câmara dos Deputados o nº 23/1991), com o propósito de regulamentar a competência para instituição do ITCMD nas condições previstas no inciso III do § 1º do artigo 155 em tela.

No entanto, referido Projeto foi arquivado por inconstitucionalidade, conforme se pode observar do Ofício do Primeiro-Secretário da Câmara dos Deputados (publicado no Diário do Senado Federal de 10/09/2003, p. 26495), cujo conteúdo segue abaixo:

Nº 702/2003, de 5 do corrente, comunicando o arquivamento, por inconstitucionalidade, do Projeto de Lei do Senado nº 164, 1989-Complementar (nº 23/91-Complementar, naquela Casa), que regula a competência para instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, nas condições previstas no inciso III do §1º do art. 155 da Constituição Federal.

Confira-se, na seqüência, trecho do voto proferido pelo relator do parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação da Câmara dos Deputados, Deputado Luiz Antônio Fleury, sobre o aludido Projeto de Lei Complementar:

A proposição, equivocadamente, faz variar a competência tributária em função de o doador ter ou não residência no exterior, quando, à toda evidência, o que deveria ser levado em consideração seria a circunstância de

o doador ter ou não residência no Brasil. O autor da proposição cometeu esse equívoco em razão da leitura apressada do texto da Constituição. Com efeito, o inciso II do § 1º do art. 155 outorga competência ao Estado de domicílio do doador; essa competência não se exclui pelo fato de o doador ter também domicílio fora do Brasil. A conjugação dos incisos II e III mostra que a competência que deve ser regulada por lei complementar é a do caso em que o doador não tenha domicílio no Brasil.

Outrossim, oportuno mencionar que, até o momento, não foi publicada qualquer Lei Complementar que discipline a competência para instituição do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior.

7.4.10 Do Artigo 155, §2º, XII e do imposto estadual sobre circulação de mercadorias e serviços

Nos moldes do que preceitua o artigo 155, §2º, XII da Carta constitucional, compete à lei complementar disciplinar, relativamente ao Imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e serviços as seguintes matérias:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A Constituição de 1988, após trazer, em seu próprio texto, uma extensa lista de princípios e regras relativas ao ICMS, estabeleceu a necessidade de lei complementar nacional para complementação da disciplina do imposto.

Vale lembrar, por oportuno e conveniente, que, por força do artigo 34, § 8º, do ADCT⁴⁰⁸, ficaram autorizados os Estados e o Distrito Federal, caso não fosse editada, em sessenta dias da promulgação da Carta magna de 1988, a lei complementar ora prevista, regular provisoriamente a matéria mediante convênio, o que efetivamente foi feito pelo Convênio ICMS 66/88.

Em setembro de 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87, também conhecida por Lei Kandir, que veio regular definitivamente as matérias aqui enumeradas, tendo sido alterada, parcialmente, pela Lei Complementar nº 114/2002, de 16 de dezembro.

Quanto à concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais previstos na alínea "g" acima, a disciplina encontra-se na Lei Complementar nº 24, de 1975, nas partes em que essa Lei foi recepcionada pela Constituição.

7.4.11 Do Artigo 156, III e da definição dos serviços de qualquer natureza

A despeito do debate teórico que se estabeleceu em torno do referido dispositivo constitucional e tendo em mente que tal questão é merecedora da mais ampla atenção científica, não se pretende, no presente estudo, delimitar as razões que justificam as diferentes interpretações.

Assim, o que se pretende demonstrar e alerta é que, consoante reza o preceito em voga, compete à lei complementar definir os serviços de qualquer natureza que podem constituir hipótese de incidência do Imposto municipal incidente sobre a realização de serviços de qualquer natureza (ISS).

⁴⁰⁸ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Ocorre que, diante da existência de tributo estadual incidente sobre hipótese semelhante, o constituinte teria permitido, em princípio, que todo e qualquer serviço, salvo os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pois sobre estes incide o ICMS, seriam alcançados pelo imposto municipal.

Para o completo delineamento dessa competência municipal, entretanto, o texto constitucional estabelece que os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS devem definidos em lei complementar, de cunho nacional, normativa esta atualmente exercida pelo Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado pela Constituição com força de lei complementar, com a redação determinada pelas Leis Complementares nº 56/87 e 100/99.

7.4.12 Do Artigo 156, §3º, I e das alíquotas máximas do ISS

Nos termos do artigo 156, §3º, I, compete à lei complementar fixar alíquotas máximas do Imposto sobre serviços, considerando-se que o estabelecimento das alíquotas do referido tributo deve ser operado por meio de lei ordinária de cada município, detentores da competência tributária.

Entretanto, o legislador municipal deverá respeitar, no estabelecimento de suas alíquotas, o limite máximo previsto em lei complementar, editada pelo Poder Legislativo federal e de caráter nacional.

Esse limite máximo das alíquotas do ISS somente foi estabelecido onze anos após a promulgação da Carta de 1988, mediante a edição da Lei Complementar nº 100, de 22/12/1999, que fixou em 5% a alíquota máxima do imposto.

7.4.13 Do Artigo 156, §3º, III e da isenção do ISS às exportações

Estabelece o artigo 156, §3º, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 37/2002, que, em relação ao imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar, cabe igualmente à lei complementar fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; regular a forma e as

condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar a que se refere o disposto sob análise, ainda não editada, assume caráter nacional, posto tratar-se de hipótese de concessão de isenção heterônoma, ou seja, concedida por pessoa diversa da pessoa que detém a competência tributária impositiva.

7.4.14 Do Artigo 195, §4º e da instituição das contribuições de seguridade social

Compete à lei complementar instituir contribuições de seguridade social, no uso da competência residual, a despeito de o dispositivo ter se referido, tão-somente, à lei, sem qualquer qualificação.

Assim, a União pode instituir contribuição destinada à manutenção ou expansão da seguridade social incidente sobre fonte nova, ou seja, diversa das fontes enumeradas nos incisos I, II e III do art. 195, desde que observada a técnica exigida para a utilização da competência residual, prevista no art. 154, I.

Vale observar que o Supremo Tribunal Federal⁴⁰⁹ entende que os “fatos geradores” e bases de cálculo das contribuições residuais de seguridade podem coincidir com os dos impostos previstos na Constituição.

7.4.15 Do Artigo 161 e da repartição de receitas tributárias

Por força do artigo 161, relativamente à repartição de receitas tributárias, cabe à lei complementar o quanto segue:

⁴⁰⁹ RE 242.615, Rel. Min. Marco Aurélio, 17.08.1999 e RREE 231.096.; 258.774; 252.242, Rel. Min. Moreira Alves.

- I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;
- II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;
- III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

As matérias descritas nesses três incisos do art. 161, concernentes ao assunto "repartição das receitas tributárias", dizem respeito, na verdade, ao Direito Financeiro.

Por fim, relevante destacar que a Constituição da República Federativa do Brasil apresenta tantos outros dispositivos em que a exigência de lei complementar em âmbito tributário faz-se necessária. Entretanto, a partir dos exemplos acima mencionados pode-se compreender a razão pela qual o tema ora proposta é de extrema relevância, tanto ao Direito Tributário quanto ao Direito Constitucional.

7.4.16 Da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas

A Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, conhecida como Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas foi sancionada com vistas a reduzir a carga tributária e os efeitos negativos da burocracia, visando ao favorecimento das condições de crescimento para as micro e pequenas empresas do país.

Referida Lei Complementar entrou em 15 de dezembro de 2006, data de sua publicação no Diário Oficial da União, com exceção do capítulo atinentes aos aspectos tributários, que terá vigência a partir de 1º de julho de 2007.

Entre os pontos fundamentais da nova legislação, está a definição dos conceitos nacionais de micro e pequena empresa, estabelecendo-se que 'pequenas' são aquelas com faturamento bruto anual de até R\$ 2,4 milhões, e 'micro' as com faturamento bruto anual de até R\$ 240 mil.

A lei cria o Simples Nacional, que substitui o atual sistema Simples de tributação e engloba tributos federais, estaduais e municipais, a serem recolhidos mensalmente, a partir da mesma base de cálculo e de uma escrituração contábil e fiscal única. A medida simplifica a arrecadação e diminui a carga tributária para os pequenos negócios.

Essa lei complementar, que tem sua matriz no art. 146, *d* e parágrafo único da Constituição Federal, tem aplicação cogente nas três esferas políticas.

No que tange ao aspecto formal e procedimental da referida e recente Lei Complementar, tem-se que o respectivo projeto de lei sofreu tantas emendas nas duas Casas do Congresso Nacional que acabou tornando o seu texto final bastante complexo, senão confuso. Outrossim, revoga e altera disposições de leis ordinárias e de leis complementares, dentro do princípio de que quem pode o mais, pode o menos

No que tange às alterações veiculadas pelo novo regime, destaca-se que os seguintes tributos serão recolhidos em documento único: imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ; imposto sobre produtos industrializados - IPI; Contribuição Social sobre o lucro líquido – CSLL; Contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS; Contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - PIS/PASEP; Contribuição social incidente sobre a folha de remuneração; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços – ICMS -; e imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS (art. 13). Em relação aos tributos deverá ser observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não classificáveis como micro ou pequenas empresas.

De acordo com a tabela referida no art. 18, as alíquotas, no setor de comércio, tanto para as micro, como para as empresas de pequeno porte variam de 4% a 11,61%, de conformidade com as faixas de receita bruta em doze meses e com o tipo de empreendimento. No setor industrial, de conformidade com a tabela referida no inciso I, do § 5º, do art. 18, as alíquotas variam de 4,5% a 12,11% obedecidos os mesmos parâmetros das empresas comerciais. O setor de serviços continua sendo o mais onerado, com a instituição de três tabelas distintas de conformidade com a natureza das atividades ou dos serviços segundo prescrevem os incisos II a VI, do citado § 5º: na primeira delas a alíquota varia de 6% a 17,42% alcançando as atividades

consistentes em serviços e locação de bens móveis; na segunda tabela a alíquota varia de 4,5% a 16,85% abrangendo os serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, produção cultural e artística, transporte municipal de passageiros e escolas de línguas; na terceira tabela que abrange os serviços como academias, elaboração de *softwares* e escritórios de contabilidade, as alíquotas variam de 4% a 13,5% nas vinte faixas de tributação para as empresas cujo custo com a folha de salários seja maior ou igual a 40% da receita; em relação às empresas com percentuais menores, as alíquotas podem ser de 14%, 14,4% e 15%, válidas para qualquer faixa de tributação.

A novidade está em que a lei estatuiu vinte e oito hipóteses de exceção à proibição de adesão ao Supersimples, incorporando atividades ou serviços que a jurisprudência vinha entendendo como amparados pelo regime da Lei nº 9.317/96. São, por exemplo, os serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados ^[01]; serviços de reparos hidráulicos, elétricos ^[02]; serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório, de equipamentos industriais ^[03], de instalação elétrica ^[04] etc. (§ 1º, do art. 17).

Assim, considerando que a Lei Complementar em tela ainda não foi objeto de discussões doutrinárias e jurisprudências, resta tão-somente a indicação de aspectos atinentes à literalidade do novo regime geral das micro e pequenas empresas.

8. CONCLUSÃO

Por força de sua natureza excepcional, de intervenção no patrimônio do cidadão, a norma tributária deveria ser objeto de grande atenção por parte do legislador no Estado de Direito. Destarte, haveria de ser raras as oportunidades de aplicação dos processos de integração da norma tributária, que, concluímos, deve privilegiar a tipicidade fechada, ou seja, a descrição rigorosa dos elementos que compõe o fato gerador, *celula mater* da obrigação tributária.

Há de se considerar o fato de que na tributação, o princípio da segurança jurídica como diretriz, aponta para uma direção; em seus desdobramentos aparecem os princípios da competência, da submissão da ação estatal à lei, da supremacia da Constituição, do respeito aos direitos e garantias individuais, entre outros.

Ademais, o ordenamento jurídico brasileiro, mormente seu sistema constitucional, é um sistema aberto de regras e princípios que se inter-relacionam para chegarem à completude do mesmo, estando o subsistema constitucional tributário imerso nesta compreensão.

Outrossim, os princípios constitucionais tributários conferem sentido às regras tributárias, condicionando a sua aplicação, pelo que até pode-se afirmar a sua superioridade dentro do sistema.

Sabendo-se que o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar, dado o influxo dos ideais de segurança jurídica – sabendo-se, por outro lado, que a segurança jurídica está na base do princípio da determinação – então importa concluir que existe um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos “determinados”. Em uma palavra: ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções de base de cálculo ou de alíquota.

É dizer, o Estado de Direito deve ser respeitado, dando-se maior ênfase ao princípio da legalidade, vez que o contribuinte, ao confiar a regulamentação dos diversos aspectos da vida social e econômica ao Estado, não pode se submeter aos

abusos dos governantes, mascarados por uma suposta, ilegal e inconstitucional, discricionariedade, ainda que não admitida pelo referido princípio, que vincula a atividade estatal.

Vale lembrar que o Brasil é um Estado Democrático de Direito, assim definido nos artigos 1º da Constituição Federal de 1988. Nessa condição e nos termos de NORBERTO BOBBIO, “por Estado de direito entende-se geralmente um Estado em que os poderes públicos são regulados por normas gerais (as leis fundamentais ou constitucionais) e devem ser exercidos no âmbito das leis que o regulam”⁴¹⁰.

É característica inexorável, portanto, do Estado Democrático de Direito a supremacia constitucional.

Nesse contexto, representado pela pirâmide kelseniana, a “Constituição define quem pode fazer as leis (quem tem competência legislativa), como deve fazê-las (qual o processo a ser seguido) e quais os limites da lei (p. ex.: os direitos individuais, que não podem ser prejudicados pela Lei)”⁴¹¹.

Assim, a defesa da supremacia constitucional no Estado Democrático de Direito é requisito de sua própria existência. A força normativa da Constituição⁴¹² deve ser assegurada mesmo no caso de conflito com os fatores reais de poder, sob pena de torná-la simples pedaço de papel.

Por óbvio, se a Constituição for rígida, os conflitos entre as questões de poder e as questões jurídicas tendem a ser mais freqüentes.

Desta feita, tendo a Constituição Federal instituído a exigência de edição de lei complementar para regular as hipóteses discriminadas em seus mais diversos dispositivos, pretendeu o presente estudo elucidar a problemática traçada em torno do artigo 146 da Carta Constitucional, mais especificamente o modo pelo qual a doutrina tem interpretado o inciso III do mesmo preceito.

No que tange ao emprego da lei complementar para regular o âmbito tributário, tem-se que, muitas vezes, são expressamente indicados na Constituição os

⁴¹⁰ BOBBIO, Norberto. Liberalismo e democracia. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 19.

⁴¹¹ SUNDFELD, Carlos Ary. Fundamentos de direito público. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 40.

⁴¹² HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991. No debate travado com Konrad Hesse e Ferdinand Lassale, este defendia a Constituição como simples pedaço de papel, já que sucumbiria sempre que confrontada com os fatores reais de poder.

temas a serem postulados por meio do referido instituto legislativo, no entanto, há situações em que, a despeito da não indicação expressa, a interpretação sistemática conduz, necessariamente, ao mesmo raciocínio.

Tal conjunto de matérias não pode ser objeto de lei ordinária, sob pena de se recair em inconstitucionalidade. No caso de invasão do campo destinado à legislação ordinária, por meio da edição de lei complementar, conforme já exposto, esta é tratada como norma extravagante de status ordinário. Em se assimilando tais assertivas, os campos de atuação de tais modalidades normativas demonstram-se perfeitamente distintos, não se podendo falar em superioridade hierárquica de uma em relação a outra.

Desta feita, na situação de a Constituição indicar determinada matéria como de competência de Lei Complementar, tal preceito deverá ser respeitado, da mesma forma com a lei ordinária.

Diante desse raciocínio, pode-se afirmar que, com relação à função da lei complementar no atual Sistema Constitucional Tributário, a Carta Magna mostra-se suficientemente clara, delimitando, precisamente, as hipóteses em que deve figurar. Todavia, pela impossibilidade de o legislador prever, taxativamente, todas as situações jurídicas do cotidiano, lacunas dessa natureza surgem e podem surgir.

Assim sendo, prenuncia a Constituição Federal, no artigo 146, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as matérias delimitadas em suas alíneas, sendo as mais controvertidas as questões afetas à definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos nela discriminados, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes; bem como a definição da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Todavia, ainda que o mundo do Direito mostre-se formalmente perfeito, o mundo dos fatos pode se apresentar de forma diversa, de modo que a regulamentação de dado tributo, seja ele federal, estadual ou municipal, não se dê em sede de Lei Complementar, pela inércia do Poder Legislativo federal.

Como condição preliminar ao perfeito entendimento do papel das normas gerais e sua relação com as ordens jurídicas estaduais e municipais (parciais) deve-se

compreender que, como tem sido ressaltado pelos teóricos do Estado Federal, cabe à União o exercício da soberania mas os entes federativos gozam de autonomia, o que significa a possibilidade de auto-governo, ou governo segundo suas próprias regras.

Como se trata de uma forma de organização do Estado em que se procede à descentralização política, é evidente que deverá ser assegurada a autonomia política dos entes que compõem o conjunto federativo.

Entretanto, para que haja efetiva autonomia não basta conceder e assegurar a possibilidade de compor o seu próprio governo e reservar a ele certo número de atribuições. Além da autonomia política, necessária para que se caracterize o Estado Federal, e para que essa autonomia seja efetiva e não apenas uma declaração formal, é também indispensável que as unidades federadas gozem de autonomia legislativa, financeira e administrativa, pois sem estas a autonomia política deixa de existir na prática.

O que importa ressaltar neste momento é que tanto a União quanto as unidades federadas têm poder legislativo, o que significa que podem fazer leis, criando, modificando ou extinguindo obrigações, indo além do mero poder regulamentar.

Obviamente, esse poder, exercido concomitantemente e, muitas vezes, no mesmo espaço físico e destinando-se às mesmas pessoas, exige que sejam fixadas as regras básicas para esse exercício concomitante, a fim de evitar conflitos que poderiam gerar dificuldades e prejuízos não só para os destinatários das normas, mas para o funcionamento harmônico do sistema federativo e para a obtenção dos resultados políticos e sociais que se pretende atingir com a adoção do federalismo.

Assim, pois, a circunstância de se definir o Brasil, como está expresso no artigo 1º. da Constituição, como “República Federativa”, implica a existência da soberania da União e da autonomia das entidades federadas, que são, segundo a enumeração constante do mesmo artigo, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Também está implícito que todos – a União e os entes federados- têm o poder de legislar sobre as matérias de suas respectivas competências, cabendo verificar, em seguida, de que modo a Constituição distribuiu o poder de legislar para que cada um desempenhe com eficiência os seus encargos, sem comprometer a unidade e harmonia da Federação.

Uma das peculiaridades do sistema federativo brasileiro é a existência de três centros de poder político. Diferentemente do modelo norte-americano, em que só existe referência na Constituição a dois poderes, o da União e o dos Estados, os constituintes brasileiros de 1891, embora inspirados no padrão dos Estados Unidos, introduziram um terceiro centro de poder, o municipal. Esse modelo implantado no Brasil com a primeira Constituição republicana foi mantido em todas as Constituições subseqüentes, inclusive na de 1988.

Em decorrência disso, existem no Brasil três núcleos básicos de Poder Legislativo, o federal, o estadual e o municipal, encontrando-se na Constituição a distribuição do Poder Legislativo, expressada como atribuição de competências legislativas, bem como as diretrizes para a solução das dúvidas e dos conflitos que possam decorrer dessa multiplicidade de competências.

Desde logo deve ficar claro que não existe hierarquia entre esses Poderes Legislativos, o que significa que, em caso de dúvida ou de leis conflitantes, será necessário buscar na Constituição as diretrizes para se concluir qual das leis deve prevalecer.

Por outros termos, em caso de dúvida quanto ao cabimento de uma lei ou de conflito entre leis originárias de diferentes centros de poder político, deve-se verificar na Constituição a quem foi atribuída a competência para legislar sobre a matéria objeto da lei questionada.

Diante do exposto, grande controvérsia surgiu entre os doutrinadores pátrios acerca da necessidade de edição prévia da aludida lei complementar para a instituição de tributos, tendo surgido debates pugnando ora pela imprescindibilidade do referido instituto legislativo, ora pela plenitude da competência dos Estados-membros e municípios, na hipótese de inação do legislador complementar federal.

No entanto, como asseverado em linhas prévias, deixando a União de editar as normas gerais disciplinadoras dos tributos estaduais e municipais, sujeitos à disciplina pela lei complementar, cabe aos entes políticos a oportunidade de exercer a competência legislativa plena, nos moldes do artigo 24, §3º da Carta Constitucional, ficando autorizados a editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário

nacional previsto na Carta Constitucional, observado o disposto no artigo 34, § 3º⁴¹³ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Sem embargo, cumpre impedir que tal preceito sirva como um canal de livre ingerência da União nos interesses jurídico-tributários das demais pessoas políticas. Isso não significa impor sua absoluta autonomia, mais reconhecer um razoável conteúdo semântico no federalismo brasileiro, mormente no reconhecimento da autonomia dos Estados-membros e municípios.

Outrossim, seria desarrazoado condicionar o exercício da competência tributária conferida constitucionalmente aos Estados-membros e municípios ao livre arbítrio do legislador complementar federal, com significativos prejuízos aos seus orçamentos e, por conseguinte, à prestação de seus serviços, à execução de suas obras públicas e às suas folhas de pagamento.

Assim, a inércia da União em regulamentar as matérias constantes no art. 24 da Constituição Federal não impedirá ao Estado membro ou ao Distrito Federal a regulamentação da disciplina constitucional (competência supletiva). Note-se que, em virtude da ausência de Lei Federal, o Estado membro ou o Distrito Federal adquirirão competência plena tanto para a edição de normas de caráter geral quanto específico.

Em relação à inércia legislativa da União, em sede de competência concorrente, pode-se concluir que, enquanto não sobrevier a legislação de caráter nacional, é de admitir a existência de um espaço aberto à livre atuação normativa do Estado membro, do que decorre a legitimidade do exercício, por essa unidade federada, da faculdade jurídica que lhe outorga o art. 24, § 3º, da Carta Política.

No mesmo sentido, nas competências concorrentes a União pode editar apenas normas gerais, podendo o Estado suplementar essa atividade da União. Vale dizer, Estado pode – em atenção, naturalmente, às suas peculiaridades locais – legislar sobre normas gerais nos claros deixados pelo legislador federal. E, inexistindo lei federal sobre tais normas, o Estado as expedirá sem limitação, plenamente.

⁴¹³ "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto".

Há quem questione a aplicação desse sistema geral de competência à matéria tributária discriminada no artigo 146 da Carta Maior. Entretanto, a mais renomada doutrina apregoa não caber ao intérprete distinguir aquilo que a lei não o faz.

Oportuno, ainda, destacar que a Constituição outorgou aos Estados e Municípios competências tributárias privativas, inampliáveis e indelegáveis, cuja eficácia não poderia, em absoluto, quedar-se condicionada aos critérios de conveniência ou oportunidade do Congresso Nacional.

Isso porque, seria incoerente condicionar a atividade administrativa e a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas arrecadações, à decisão e iniciativa do Poder Legislativo Federal para elaborar Leis Complementares sobre normas gerais de Direito Tributário.

Nesse sentido, a edição de normas gerais de direito tributário são veiculadas pela União, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares (Lei Nacional) que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-membros e dos Municípios, salvo sua inexistência, quando as ordens parciais poderão suprir a lacuna até e enquanto não sobrevenha a solicitada lei complementar, a qual, se e quando advinda, paralisa as legislações das ordens políticas, no que lhes forem contrárias ou incongruentes.

Também não se deve, nesse contexto, exacerbar a funcionalidade da aludida lei complementar federal, que tem como objetivo precípua suprimir eventuais conflitos de competência tributária entre as pessoas políticas. Ademais, sua superveniência por certo suspenderá os efeitos dos preceitos gerais estaduais, naquilo que lhes for contrário.

No entanto, deve-se ressaltar ao seguinte risco atinente à lei complementar sobre normas gerais de Direito Tributário: que o Legislativo federal desande a baixá-las contra o espírito da Constituição, em desfavor das ordens jurídicas parciais, cuja existência e fundamentos de validade decorrem diretamente da Lei Maior.

Por fim e não menos importante, cabe destacar a função da hermenêutica no Direito, este considerado enquanto sistema, lembrando que, o sistema, como conjunto de todos os valores fundamentais constitutivos para uma ordem jurídica, comporta justamente a justiça material. Nesta seqüência deve-se, por isso, acentuar

ainda mais expressamente que os argumentos sistemáticos, por definição, nada mais representam do que os valores fundamentais da lei pensados, até o fim, em termos de igualdade e que sua legitimidade e a sua força reguladora resultam, em simultâneo, da autoridade do Direito positivo e da dignidade do princípio da justiça.

No que tange à função do sistema na Ciência do Direito, pode-se afirmar que está em traduzir e desenvolver a adequação valorativa e a unidade interior da ordem jurídica, do que resulta o reconhecimento dos valores mais elevados do sistema jurídico.

A interpretação do direito há de ser sistemática, na medida em que apenas e tão-somente ela permite a realização do sistema normativo do Estado Democrático.

Como bem destacado no presente estudo, o intérprete jurídico deve fazer as vezes de catalisador dos melhores princípios e valores de uma sociedade num dado momento histórico, orientado por uma adequada visão sistemática, sem excluir ou usurpar o papel do legislador.

9. DAS REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes. Competências na Constituição de 1988, São Paulo, Atlas, 1991.

AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar Tributária na Constituição. São Paulo: RT, 1971.

- Sistema constitucional tributário – evolução e características atuais. Revista Especial, Escola da Magistratura TRF 3ª Região, Curso de Direito Tributário, v.1.

- Regime Constitucional do Município, Cadernos de Direito Municipal, Revista de Direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, abril/junho, 1976, nº 12.

Normas gerais em direito financeiro e tributário e autonomia dos Estados e Municípios, artigo in RDP 10/45.

BALEEIRO, Aliomar. - Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. e Atualiz. por MIZABEL DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.34.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS do Texto à Norma. Doutrina e Jurisprudência. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral do Federalismo. Belo Horizonte, FUMARC/UCMG, 1982.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição: pressupostos positivos – arquétipo do ISS, RDT n. 37.

BARROSO, Luís Roberto. Constituição da República Federativa do Brasil anotada e legislação complementar. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. - Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo : Saraiva, 1988.

- Lei Complementar: Teoria e Comentário. São Paulo: Saraiva, 1985.

BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil(promulgada em 5 de outubro de 1988).São Paulo: Saraiva, v.1, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. 3.ed.São Paulo: Lejus, 1998.

- Teoria Geral do Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 125.

BEVILAQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil.11.ed., v.1. São Paulo: Paulo de Azevedo. 1956.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10. ed. Brasília, UNB, 1997.

- Liberalismo e democracia. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1988.

BORGES, José Souto Maior. - O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. AMD n. 4, p. 20.

- Lei Complementar Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração. São Paulo: Revista Forense, volume 267.

CARNELUTTI, Francesco. Como nasce o direito. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. Belo Horizonte, Cultura Jurídica, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. - Curso de direito constitucional tributário. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

- Curso de direito constitucional tributário. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

- Imposto sobre serviços – decretos-leis 406, de 31 de dezembro de 1968 e 834/69 – inconstitucionalidade das listas de serviços a eles anexa, RDT n. 33.

CARVALHO, Fabio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. IRPJ – Teoria e prática jurídica. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Orlando M. O Município Mineiro em Face das Constituições, Edição Amigos do Livro, Belo Horizonte, 1968.

CARVALHO, Paulo de Barros. - Curso de direito Tributário. 12.ed.ver.amp. São Paulo: Saraiva, 1999, p.128.

- Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. Saraiva, 1998, p. 68.

- Teoria da norma tributária. São Paulo: Lael, 1974.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. 8. ed.ver.amp. Rio de Janeiro:Forense,1999, p.02.

- Controle de Constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

COSTA. Judith Martins. A boa-fé no direito privado: sistemática e tópica no processo obrigacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2000.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982.

DINIZ, Maria Helena - As lacunas no Direito.2.ed. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

- Conflito de Normas . 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

- Norma constitucional e seus efeitos, São Paulo: Saraiva, 1989

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação de Rendas Tributárias. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico.Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1968.

ESTEVES, Maria do Rosário. Normas de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo.- Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6.ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro : Forense, 1999.

- Interpretação e Integração da Lei Tributária, Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro, Resenha Tributária, São Paulo, 1972, vol. 1.

FERNANDES, Cintia Estefania.Imposto Predial e Territorial Urbano. Texto e Contexto. Curitiba, 2003.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. - Função Social da Dogmática Jurídica. São Paulo: RT, 1978.

- A Ciência do Direito. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

- Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo, Editora Atlas, 1 ed./3ª tiragem, 1990.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional, 16.ed. rev.aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1987.

FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Constitucional, 6ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1993.

- Princípios gerais do direito constitucional moderno, 3.ed. José Konfino, Rio de Janeiro, t. II.

FLORENZANO, Zola. O Sistema Tributário na Constituição de 1969 (Emenda Constitucional nº 1 de 17.10.69) Instituto de Cultura Jurídica, Rio de Janeiro, 1970.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 2.ed.ver.amp. São Paulo: Malheiros Editores,1998, p.50.

GRAU, Eros Roberto. A ordem Econômica na Constituição de 1988. Interpretação e crítica. 4.ed. ver.atua.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 1998, pp.89-90.

- O Direito Posto e o Direito Pressuposto. São Paulo, Editora Malheiros, 5ª edição, 2003.

- Conceito de Tributo e Fontes de Direito Tributário. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura “sui generis”). São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger.Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna. São Paulo: Dialética, 1999.

- Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988 – Tributação Progressiva São Paulo: Saraiva, 1998.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

HORTA, Raul Machado. A Autonomia do Estado membro no Direito Constitucional Brasileiro. Belo Horizonte, 1964.

- Estudos de Direito Constitucional, Del Rey, Belo Horizonte, 1995.

HORVATH, Estevão; CARVALHO, Nelson Ferreira de. Tratado Internacional em Matéria Tributária, pode exonerar tributos estaduais?. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, nº 64.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva: 2000.

- Dicionário Jurídico Tributário. 03ª ed., São Paulo: Dialética, 2000.

JUSTEN FILHO, Marçal. O Imposto Sobre Serviços na Constituição. São Paulo: RT, 1985.

KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas. Trad. de J. Florentino Duarte. Porto Alegre. Fabris, 1986, p. 157.

LEAL, Victor Nunes. Problemas de Direito Público, Forense, Rio de Janeiro, 1960.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

- Curso de Direito Tributário. 22ª ed. Fortaleza: Malheiros, 2003.

- Posição Hierárquica da Lei Complementar. Revista Panorama da Justiça. Ano 4, nº 23. São Paulo, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). - Lei Complementar Tributária. São Paulo: Resenha Tributária e SEEU, 1990. (caderno de Pesquisas Tributárias, v.15).

- Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 8.ed. São Paulo:Malheiros Editores,1996.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946, 2ªed., Max Limonad, São Paulo, 1953, vol. 1.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2001.

MORAES, Allan. Leis Complementares em Matéria Tributária: aspectos práticos atuais. Org. Fabiana Lopes Pinto, Ricardo Berzosa Saliba. São Paulo: Manole, 2003.

MOREIRA, Carlos. Pesquisas Tributárias Nova Série – 5, Co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 1999.

NOGUEIRA, Ataliba, Teoria do Município, Revista de direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, outubro/dezembro, 1968, vol. 6.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro.Curso de direito tributário. 2ª ed. José Busatsky, São Paulo, 1969.

OLIVEIRA, Fernando Albino de. Conflitos de Competência entre ICM e ISS, RDT n. 19/20.

QUINTANA, Linhares. Tratado de La Ciencia Del Derecho Constitucional. Argentino Y Comparado. Tomo VI, Editorial Alfa, Buenos Aires, 1956

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Legislação Tributária in Comentários ao Código Tributário Nacional. 4.ed. Rio de Janeiro:Forense, 1999

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. República e Federação no Brasil, Belo Horizonte, Del Rey, 1997.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro & direito tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. O Processo Legislativo. 2.ed./ ver. e atual. Por Uadi Lamêgo Bulos. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SARAIVA, Sidney. Apocalypse. Revista de Direito Tributário, n. 49.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, v.2, 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo, Ed.Revista dos Tribunais, 1989.

- O Estado-membro na Constituição Federal, Revista de Direito Público, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, nº 16, abril/junho, 1971.

SILVA, Luciano Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 3.ed. São Paulo:Saraiva, 1999.

SABBAG, Maristela Miglioli. *In* RT. Competência tributária. São Paulo, jun. 1996, v. 728.

SOUZA, Hamilton Dias de em artigo “Lei complementar em matéria tributária” do livro coordenado por MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1982.

SUNDFELD, Carlos Ary. Fundamentos de direito público. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1991.

- Temas de Interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Prefácio de Leis Complementares em Matéria Tributária: aspectos práticos atuais/organizadores Fabiana Lopes Pinto, Ricardo Berzosa Saliba. – São Paulo: Manole, 2003 – Série Barão de Ramalho/ Instituto dos Advogados de São Paulo) (Coleção de direito tributário; v. 1) “Normas Gerais e leis complementares – algumas considerações propedêuticas”.

VIEHWEG, Theodor. Tópica e Jurisprudência. Trad. Tercio Sampaio Ferraz Jr. (Trad.) Brasília, Imprensa Nacional, 1979.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, v. 33, 2000.

- A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba, Juruá Editora, 1993.

VILANOVA, Lourival. VILLANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo, 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.